Die Stellung der Berggewerkschaften im Reichssteuerrecht.

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der juristischen Doktorwürde

der

Juristischen Fakultät der Philipps-Universität zu Marburg

vorgelegt von

Helmuth Beck
Gerichtsreferendar aus Gleiwitz.

Marburg 1928
R. Friedrich's Universitäts-Buchdruckerei (Inhaber Karl Gleiser).

Angenommen von der Juristischen Fakultät der Universität Marburg als Dissertation im Dezember 1927.

Berichterstatter: Professor Dr. Merk.

Inhaltsverzeichnis.

Schrifttum.

Ausführungsbestimmungen zum Einkommensteuergesetz vom 8. Mai 1926, herausgegeben im Reichsfinanzministerium.
Ausführungsbestimmungen und Durchführungsverordnung zum Körperschaftsteuergesetz, herausgegeben im Reichsfinanzministerium 1926.
Becker: Die Reichsabgabenordnung. 4. Aufl., Berlin 1925.
Beuck: Das Vermögenssteuergesetz vom 10. 8. 1925. Spaeth u. Linde. Berlin 1925.
Deutsche Juristenzeitung. Berlin. O. Liebmann.
Deutsche Steuerzeitung; herausgegeben von Dr. iur. Fritz Koppe. Berlin. Spaeth u. Linde.
Durchführungsbestimmungen zum Reichsbewertungsgesetz vom 14. Mai 1926. RGBl. I S. 227.
Entscheidungen des Reichsfinanzhofs.
" " Reichsgerichts.
" " Oberverwaltungsgerichts.
Entwurf eines Einkommensteuergesetzes und Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes. Drucksachen des Reichstages Nr. 795 b.
Entwurf eines Körperschaftsteuergesetzes und Begründung zum Entwurf eines Körperschaftsteuergesetzes. Drucksachen des Reichstages Nr. 796 c.
Entwurf und Begründung eines Reichsbewertungsgesetzes. Drucksachen des Reichstages. Nr. 797.
Erler-Koppe: Das neue Reichsbewertungsgesetz vom 10. 8. 1925. Berlin 1925.
Evers: Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz in der Fassung vom 30. 3. 1920 und 8. 4. 1922 unter Berücksichtigung des Einkommensteuergesetzes und aller Änderungsgesetze bis einschl. Sept. 1923. Berlin 1923.
Fuchs: Handkommentar zum Körperschaftsteuergesetz vom 10. 8. 1925. Berlin 1925.
Geiler: Das neue Körperschaftsteuergesetz (Ergänzungsbd.). Berlin 1923.
Geiler: Gesetz über die Industriebelastung nebst Aufbringungsgesetz. Mannheim. Bensheimer 1925.
Greiff: Reichsstempelgesetz vom 15. 9. 1909 mit sämtlichen Ausführungsbestimmungen. Vahlen, Berlin 1912.
Hensel: Steuerrecht; aus der Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaften von Kohlrausch. Springer, Berlin 1924.
Isay: Kommentar zum Allgemeinen Berggesetz f. d. preußischen Staaten unter besonderer Berücksichtigung des Gewerkschaftsrechts. Bensheimer. Mannheim 1919.
Isay: Das neue Steuerrecht der Berggewerkschaften und Bohrgesellschaften. Berlin 1921.
Jahrbücher des Steuerrechts; herausgegeben mit anderen von Dr. Fritz Koppe. Berlin.
Karger: Die Besteuerung der Gesellschaftsformen. Berlin 1922.
Keßler: Kapitalverkehrsteuergesetz von 1923 u. 1925. Bensheimer. Mannheim 1925.

Koppe-Ball: Das Umsatzsteuergesetz vom 1. 10. 1925. 10. Aufl. Spaeth u. Linde. Berlin 1925.

Lion: Das Bilanzsteuerrecht. Berlin 1922.
Loeck: Reichsstempelgesetz vom 3. 9. 1913. Berlin 1914.

Marcuse: Das neue Reichssteuerrecht. 2. Aufl. Berlin 1923.
Motive zum Preußischen Allgemeinen Berggesetz.
Mueller-Erzbach: Das Bergrecht Preußens und des weiteren Deutschlands. Enke, Königsberg/Berlin 1917.

Pick-Schloer: Die neuen Steuern für Handel und Industrie. Berlin/Wien 1926.

Rohde: Das Grunderwerbsteuergesetz. 3. Aufl. Berlin/Wien 1926.
Rosendorf: Das Körperschaftsteuergesetz vom 10. 8. 1925. 6. Aufl. der Rosendorfschen Körperschaftsteuerkommentare. Berlin 1925.

Staub: Kommentar zum Handelsrecht. 6. Aufl., 1906.
Steuer und Wirtschaft, Zeitschr. f. Steuerwesen.
Strutz: Handausgabe des Einkommensteuergesetzes vom 29. 3. 1920 in der Fassung vom 24. 3. 1921 u. 11. 7. 1921. 3. Aufl. 1921.
Strutz: Handausgabe der Vermögensteuergesetze vom 8. 4. 1922. Berlin. Liebmann 1922.

Weinbach: Neuregelung der Körperschaftsteuer und Ergänzungsband. Berlin 1923.
Weinbach: Handausgabe des Kapitalverkehrsteuergesetzes vom 8. 4. 1922. Berlin 1922.
Westhoff-Bennhold: Das preußische Gewerkschaftsrecht unter Berücksichtigung der übrigen deutschen Berggesetze. 2. Aufl., Bonn 1912.

Abkürzungsverzeichnis.

ABG.	=	Allgemeines Berggesetz.
AO.	=	Abgabenordnung.
AufbrG.	=	Aufbringungsgesetz.
DJZ.	=	Deutsche Juristen-Zeitung.
DStZ.	=	Deutsche Steuer-Zeitung.
EStG.	=	Einkommensteuergesetz.
GrErwStG.	=	Grunderwerbsteuer-Gesetz.
JBG.	=	Industriebelastungsgesetz.
KStG.	=	Körperschaftsteuergesetz.
KVStG.	=	Kapitalverkehrsteuergesetz.
OVG. i. St.	=	Entscheidungen des preußischen Oberverwaltungsgerichts in Staatssteuersachen.
RBwG.	=	Reichsbewertungsgesetz.
St. u. W.	=	Steuer und Wirtschaft. Zeitschrift.
UmsStG.	=	Umsatzsteuergesetz.
VStG.	=	Vermögensteuergesetz.

Einleitung.

Die Berggewerkschaft ist eine uralte aus den besonderen Bedürfnissen des Bergbaus erwachsene Gesellschaftsform. Infolge ihrer den eigenartigen Zwecken des Bergbaus angepaßten Verfassung entspricht diese Gesellschaftsform auch heute noch am besten den bergbaulichen Unternehmungen mittleren und kleinen Umfangs, während sie bei größeren Verhältnissen mehr und mehr durch andere Gesellschaftsformen, vor allem die Aktiengesellschaft, verdrängt wird. Die heute für die Gewerkschaften maßgebliche Regelung ihrer rechtlichen Beziehungen ist z. Zt. noch der Landesgesetzgebung vorbehalten. Der Aufgabe der vorliegenden Abhandlung, die Stellung der Berggewerkschaften im Steuerrecht darzutun, ist in erster Reihe das preußische allgemeine Bergrecht vom 24. 6. 65 mit seinen Gewerkschaftsformen (Gewerkschaft alten und neuen Rechts) zu Grunde gelegt, das fast allen übrigen Landesgesetzen zum Vorbild gedient hat. Soweit diese Gesetze abweichende Regelungen enthalten, ergeben sich daraus im allgemeinen keine Besonderheiten. Die Darlegung der steuerrechtlich maßgebenden Bestimmungen ist wiederum auf das Reichssteuerrecht beschränkt, das heute die wichtigsten Steuern in sein Gebiet einbezogen hat. Vor dem Kriege sah sich das Reich hauptsächlich auf das Gebiet der indirekten Steuern verwiesen. Soweit dabei für die Gewerkschaft Steuern in Frage kamen, waren diese im Reichsstempelgesetz enthalten und hier nur unter dem einheitlichen Gesichtspunkt der Verstempelung zusammengefaßt, während sachlich die verschiedensten Vorgänge besteuert wurden. Neben den Reichssteuern unterlagen die Gewerkschaften z. B. in Preußen noch der preußischen Einkommensteuer (Ges. v. 19. 6. 1906 § 1 Nr. 4), das als Einkommen gewisse Überschüsse, (z. B. für Ausbeuteverteilung und Schuldentilgung verfügbare) besteuerte, jedoch nach Abzug von $3^1/_2$% des Grund- bzw. Anlagekapitals, um den Gewerken eine mäßige steuerfreie Verzinsung ihrer Einlagen zu gewähren. Zu dieser staatlichen Einkommensteuer trat eine Gemeindeeinkommensteuer (§ 33 Nr. 3, Kom.Abg.Ges. v. 14. 6. 93) für den Teil des Einkommens, der den Gewerkschaften aus ihren innerhalb einer bestimmten Gemeinde gelegenen gewerblichen Anlagen (insbesondere eines Bergwerks) zufloß. Diese Steuer wurde auf Grund der Veranlagung zur Staatseinkommensteuer (§ 36 Abs. 1 Kom.Abg.Ges.) erhoben, jedoch mit der Besonderheit, daß der $3^1/_2$%ige Abzug vom Anlagekapital nicht stattfinden durfte.

Schließlich wurde der Bergbau auch von den Gemeinden zur Gewerbesteuer herangezogen (§ 28 Nr. 3 Kom.Abg.Ges.) [1].

Die Gesetzgebung der Kriegs- und Nachkriegszeit bewegte sich nun einerseits in der Richtung einer Verringerung der Bedeutung der Einzelstaaten zu Gunsten des Reiches, anderseits werden die bisherigen Steuern wesentlich ausgebaut und neue geschaffen. Den Anfang machen das Kriegssteuergesetz v. 21. 6. 16 und das Gesetz über vorbereitende Maßnahmen zur Besteuerung der Kriegsgewinne v. 24. 12. 15. Es folgt nach Kriegsschluß in großem Umfang die neue Steuergesetzgebung des Reiches, als deren wichtigste Ergebnisse hier nur kurz das Reichsnotopfer v. 31. 12. 1919, das Einkommensteuergesetz, das Körperschaftsteuergesetz, das Kapitalertragsteuergesetz v. 29. 3. 1920 und schließlich noch das Kapitalverkehrsteuergesetz und das Vermögensteuergesetz v. 8. 4. 1922 genannt werden sollen.

Zu diesen unter schwierigsten Wirtschaftsverhältnissen und übereilt entstandenen Gesetzen sind in den darauffolgenden Jahren mannigfaltige, meist nur dem Augenblicksbedürfnis Rechnung tragende Abänderungsgesetze und Verordnungen erlassen. Eine gründliche Reform konnte erst durch die nach Beendigung der Inflation und nach Annahme des Sachverständigengutachtens (Dawes) möglich gewordene Steuergesetzgebung v. 10. 8. 1925 geschaffen werden, die sich hauptsächlich in einer Verminderung der Steuerlast und einer gründlichen und planvollen Durcharbeitung der einzelnen Gesetze, ihrer inneren Ausgleichung und gegenseitigen Anpassung bewegt. Die sich durch diese neuen Gesetze gegenüber dem bisherigen Rechtszustand ergebenden Abweichungen in der steuerrechtlichen Stellung der Gewerkschaft sind in der vorliegenden Arbeit besonders hervorgehoben worden. Es wurden darin ferner vornehmlich diejenigen Steuern behandelt, die für die Gewerkschaft infolge ihrer auf Zubußepflicht und Ausbeuteverteilung gegründeten Verfassung und der Eigenart des Bergbaues als eines Substanzbetriebes Besonderheiten gegenüber der Besteuerung anderer Gesellschaftsformen enthalten; so vor allem die Kapitalverkehr-, Körperschaft- und Vermögensteuer. Die übrigen Reichssteuern, z. B. Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer, Industriebelastungs- und Aufbringungssteuer, sind der systematischen Vollständigkeit halber nur kurz oder im Zusammenhang mit andern Steuern mitbehandelt worden. Von einer Darstellung der Erbschaft- und Schenkungssteuer wurde wegen ihrer geringen Bedeutung für die Gewerkschaft abgesehen. Die mannigfaltigen durch diese Steuern betroffenen Vorgänge während des Entstehens, Bestehens und der Auflösung der Gewerkschaft sind ihrer zeitlichen Folge nach dargestellt worden.

---

1) Isay I zu § 121 Anm. 69—70, S. 699—700.

1. Kapitel.

Besteuerung der Gründung und Finanzierung.

Die Begründung und Finanzierung von Gesellschaften wird durch die im Kapitalverkehrsteuergesetz enthaltene Gesellschaft- und Wertpapiersteuer steuerlich erfaßt. Der Gesellschaftsteuer unterliegen Rechtsvorgänge, die der Gesellschaft Betriebsmittel zuführen und sich wirtschaftlich als Investierung von Anlagewerten darstellen. In engem Zusammenhang mit ihr steht die Wertpapiersteuer, die im wesentlichen die Ausgabe von Schuldverschreibungen treffen soll, da diese Art von Kapitalzuführung durch die Gesellschaftsteuer nicht betroffen wird. Beide Steuern ergänzen sich und schließen sich auch gegenseitig aus sowohl bei der Gründung, als auch in einem späteren Stadium.

§ 1.

Gesellschaftsteuer.

Ihr unterliegen, wie schon erwähnt, Rechtsvorgänge, die Vermögensbestandteile einzelner Personen Gesellschaften zuführen, in deren Hand sie erhöhte Produktions- und Arbeitsmöglichkeiten gewähren. Da dieser Erfolg aber abgestuft ist je nach Zweck und Rechtsform des Unternehmens, unterscheidet das Gesetz zwischen Kapitalgesellschaften, andern Erwerbsgesellschaften und den übrigen juristischen Personen, die im Rahmen der Gesellschaftsteuer eine verschiedene Behandlung erfahren [1]).

I. Steuerpflicht der Gewerkschaft.

Zu den kapitalverkehrsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften gehören nach § 3 f KVStG. auch bergrechtliche Gewerkschaften und zwar solche mit juristischer Persönlichkeit, wie der Wortlaut des § 3 erkennen läßt, der den in § 3 a-f genannten Gesellschaften gewisse „andere juristische Personen" gegenüberstellt. Streitig ist die Rechtspersönlichkeit der preußischen Gewerkschaft alten Rechts. Die Frage ist jedoch für die Kapitalverkehrsteuer ohne Bedeutung. Auch wenn man der

1) Die Besteuerung der beiden letzten Gruppen ist z. Zt. durch den zufolge der II. Steuernotverordnung in das KVStG. neu eingefügten § 90 b mit Wirkung vom 1. 1. 24 sehr erheblich eingeschränkt.

Gewerkschaft alten Rechts keine Rechtspersönlichkeit zuerkennt, so unterliegt sie doch nach § 3 h der Gesellschaftsteuer als Personenvereinigung, die Erwerbszwecke verfolgt, und deren Mitglieder nur mit ihrem Anteil für die Schulden der Vereinigung haften und ihre Anteile an Dritte übertragen können. Nach Weinbach[1]) soll die Gewerkschaft alten Rechts für das Kapitalverkehrsteuergesetz ausscheiden, da sie nicht mehr zur Entstehung gelangen kann. Dies ist zwar unzweifelhaft, jedoch können außer der Gründung auch heute noch andere Rechtsvorgänge, die den objektiven Tatbestand der Gesellschaftsteuer bilden (z. B. Zahlungen im Rahmen der Zubußepflicht, § 102 i. V. m. § 227 ABG., vgl. ferner: § 6 KVStG. u. unten II), die Kapitalverkehrsteuerpflicht der preußischen Gewerkschaft alten Rechts auslösen. — Die Gewerkschaft, die der Gesellschaftsteuer unterliegt, hat nach § 10 KVStG. als Steuerschuldner die Steuer zu entrichten. Eine Vorschrift, daß sie die Steuer von den Gesellschaftern einzuziehen hätte, enthält das Gesetz nicht, sodaß ihr auch kein Rückgriffsrecht gegen diese Personen zusteht. Soweit in den Fällen des § 9a Zahlungen oder Leistungen vor der Entstehung der Gewerkschaft fällig oder bewirkt werden, ist anstelle der Gewerkschaft steuerpflichtig, wer Geschäfte für sie führt oder durch einen Beauftragten führen läßt (§ 10 Abs. 1, Satz 2). Es werden dies in der Regel die Gründer der Gewerkschaft sein. Gründergesellschaften, die sich in der errichteten Gesellschaft (z. B. AG. oder G. m. b. H.) organisch fortsetzen, sind dem ABG. im Gegensatze zum Handelsrecht allerdings unbekannt, da sich die Errichtung der Gewerkschaft nicht stufenweise sondern mit einem Schlage durch Verleihung oder Konsolidation vollzieht. Jedoch gibt es auch hier vor Errichtung der Gewerkschaft Gesellschaften bürgerlichen Rechts, z. B. die Bohrgesellschaften, deren Zweckbestimmung in dem Erwerb von Bergwerkseigentum und der Errichtung von Gewerkschaften besteht. Sind die bürgerlich-rechtlichen Beziehungen zwischen diesen Gesellschaften und der von ihnen ins Leben gerufenen Gewerkschaft auch verschieden von denen zwischen Gründungsgesellschaft und AG. oder G. m. b. H., so dürften diese Gesellschaften für die steuerrechtliche Betrachtung hinsichtlich der in § 10 Abs. 1 S. 2 KVStG. bezeichneten Rechtsvorgänge wie die Gründungsgesellschaften des Handelsrechts als Steuerschuldner in Betracht kommen, da sie Geschäfte für die Gewerkschaft geführt oder sie durch Beauftragte haben führen lassen. — Neben den Steuerschuldnern haftet für die Steuer, wer durch den die Steuerschuld begründenden Rechtsvorgang Rechte und Pflichten erwirbt, so z. B. vor allem die ersten Erwerber von Gesellschaftsrechten (§ 10 Abs. 2 KVStG.). Diese Personen haften als Gesamtschuldner auch im Verhältnis zu den Steuerschuldnern, durch die Zahlung Eines werden die übrigen

1) Weinbach I § 3 Anm. 6 S. 11.

befreit (§§ 79, 95 AO.). Die Haftung richtet sich nach dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld, sodaß durch Abtretung oder Verzicht auf einen Gesellschaftsanteil keine Befreiung von bereits entstandenen Steuerschulden eintritt.

II. Objektiver Tatbestand der Besteuerung.

Den objektiven Tatbestand der Gesellschaftsteuer bilden Rechtsvorgänge, die der Gewerkschaft Betriebsmittel zuzuführen bestimmt sind und sich wirtschaftlich als eine Investierung von Anlagewerten darstellen. Durch die Art, in der diese Kapitalszuführung erfolgt, unterscheidet sich die Gewerkschaft vornehmlich von anderen Kapitalgesellschaften. Sie besitzt nicht wie diese ein festes Grund- oder Stammkapital und es bedarf zu ihrer Entstehung keiner Einzahlung einer bestimmten Kapitalmenge. Die Gewerkschaft entsteht nach dem preußischen ABG. in dem Augenblick des Erwerbes eines Bergwerks durch mehrere Personen (§ 94 ABG.), sei es, daß dieser Erwerb durch Verleihung, Konsolidation, Auflassung oder Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren erfolgt. Nach anderen Landesgesetzen [1]) ist zur Entstehung der Gewerkschaft ein besonderer Gesellschaftsvertrag erforderlich, für dessen Inhalt mehr oder minder umfangreiche Mußvorschriften aufgestellt worden sind [2]). Einzelne dieser Länder [3]) machen die rechtliche Entstehung der Gewerkschaft noch weitergehend von ihrer öffentlichen Bekanntmachung abhängig. Allen Berggesetzen gemeinsam ist aber die Art der Kapitalzuführung in das Vermögen der Gewerkschaft im Rahmen der auf dem Kux beruhenden Zubußepflicht. Ein festes Grund- und Stammkapital, das z. B. zum Wesen des Aktienunternehmens gehört, entspricht in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle nicht den Verhältnissen des Bergbaus, da bei der ersten Eröffnung eines Bergwerks meist noch die tatsächliche Grundlage für eine Berechnung des Anlage- und Betriebskapitals fehlt und selbst bei einem völlig aufgeschlossenen Bergwerk sich das erforderliche Betriebskapital im voraus nicht mit hinreichender Sicherheit überschlagen läßt. Kein anderer Industriezweig ist in dem Maße wie der Bergbau von Ereignissen abhängig, die sich jeder Berechnung entziehen. Ein festes Grund- oder Stammkapital wird entweder zu niedrig sein und daher außerordentliche Auskunftsmittel erforderlich machen, oder es werden, falls es zu hoch bemessen war, Geldkräfte über Bedarf gebunden. Der gewerkschaftliche Haushalt ist daher auf die periodische Zubußeanlage und Ausbeuteverteilung gestützt, die es dem Unternehmen ermöglicht, Geldkräfte je nach Bedarf

---

1) Sachsen, Baden, Sachsen-Koburg-Gotha, Mecklenburg-Schwerin, Sondershausen, Reuß jg. L., Sachsen-Weimar.
2) Westhoff-Bennhold, S. 3.
3) Baden, Koburg-Gotha, Sondershausen, Sachsen-Weimar.

an sich zu ziehen und wieder abzustoßen. Der Gewerke schießt kein festbestimmtes, seine Rechte und Pflichten begrenzendes Kapital ein, sondern leistet vor und nach je nach Bedarf, empfängt aber umgekehrt auch seine Einlagen zurück, sobald Ausbeute verteilt wird, während der Aktionär eine Rückzahlung aus dem Grundkapital für die Dauer des Geschäftsbetriebes nicht erhalten darf, sondern nur an dem Reingewinn teilnimmt[1]. — Die Eigenart der gewerkschaftlichen Verfassung hatte schon im Reichsstempelgesetz zu einer besonderen steuerrechtlichen Behandlung geführt und Veranlassung gegeben, von dem sonst in diesem Gesetze zu Grunde gelegten Urkundenprinzip abzuweichen und neben den Kuxen (Kuxscheine) auch die auf sie ausgeschriebenen Einzahlungen in einem bestimmten Umfange der Besteuerung zu unterwerfen[2], obwohl diese Einzahlungen in keiner Urkunde verbrieft zu werden pflegen. Außerdem unterlag die Urkunde über die erstmalige Feststellung der Satzung einem Fixstempel von 500 ℳ[3]; schließlich auch die Ausreichung der Kuxscheine an den ersten Erwerber[4], sodaß die Entstehung der Gewerkschaft durch drei Steuern erfaßt wurde. Diese drei Steuern sind jetzt zu einer einzigen, der Gesellschaftsteuer, vereinigt, die bei Kapitalgesellschaften mit dem Urkundenprinzip völlig gebrochen hat und die Erhebung der Steuer nur noch von der Zuführung von Betriebsmitteln abhängig macht, die zum Erwerb, zur Erhaltung oder zur Verbesserung der Gesellschaftsrechte dienen.

1. Vor allem unterliegen der Steuer nach § 6a Zahlungen und Leistungen, die zum Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber erforderlich, oder zu deren Bewirkung die Gesellschafter auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses verpflichtet sind (Zubußen). Zahlung ist eine besondere Art der Leistung, nämlich die, die in der Übereignung einer Geldsumme besteht. Zu den Leistungen gehört insbesondere die Übereignung von Grundstücken und ihnen gleichstehenden Berechtigungen (Bergwerkseigentum), beweglichen Sachen, Wertpapieren, Forderungen, Patenten und sonstigen Rechten. Nach dem Reichsstempelgesetz war es unzweifelhaft, daß die zur Errichtung der Gewerkschaft bewirkten Leistungen nicht steuerpflichtig waren, da „Einzahlungen“[5][6] nur von einer bereits bestehenden Gewerkschaft ausgeschrieben werden können. So wurde auch die Übertragung des Bergwerkseigentums durch Auflassung an die erst zu begründende Gewerkschaft nicht als steuerpflichtige Einzahlung angesehen[7], ebenfalls bei einer Konsolidation der Übergang des

1) vgl. zu diesen Ausführungen: Motive zum preußischen ABG.
2) Tarif Nr. 1B des RStG. vom 3. 7. 1913.
3) Tarif Nr. 1 A f 1 des RStG. vom 3. 7. 1913.
4) Tarif Nr. 4a Ziff. 2 des RStG. vom 3. 7. 1913.
5) Im Sinne des RStG. gleich Leistungen.
6) Greif, S. 201, Anm. 21.
7) Weinbach I, § 6 Anm. 5 S. 32.

Bergwerkseigentums auf die neue Gewerkschaft [1]). Nach dem Kapitalverkehrsteuergesetz sind nun alle Leistungen, die zum Erwerbe von Gesellschaftsrechten dienen, steuerpflichtig, so zweifellos auch die Übertragung des Bergwerkseigentums durch Auflassung an mehrere Personen. Dabei wird diesem Vorgang der Charakter einer Leistung nicht dadurch genommen, daß sich der Übergang des Bergwerkseigentums auf die Gewerkschaft kraft Gesetzes vollzieht, da die Beteiligten ja gerade in der Voraussicht dieses Erfolges die Auflassung herbeiführten [2]). Anders ist dagegen die Entstehung der Gewerkschaft durch Verleihung oder Konsolidation zu beurteilen, da durch diese Akte das Bergwerkseigentum gleichzeitig mit der Gewerkschaft neu entsteht und die Gewerken die Kuxe ohne Leistung erwerben. Man könnte vielleicht darin eine Leistung erblicken, daß die Personen, denen das Bergwerkseigentum verliehen wurde, dieses der Gewerkschaft als Vermögensgrundlage, ohne die eine Gewerkschaft schließlich nicht bestehen kann, zur Verfügung stellen [3]). Die Lösung der Frage erübrigt sich jedoch, da nach § 6 KVStG. auch der Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber in den Fällen der Steuer unterliegt, in denen eine Zahlung oder Leistung im Sinne des § 6a zum Erwerb der Gesellschaftsrechte nicht erforderlich ist.

Wie schon erwähnt, zieht der Staat um deswillen Vorteil aus Rechtsvorgängen der im § 6a bezeichneten Art, weil hier eine Bindung bisher freien Kapitals erfolgt, die in der neuen Vereinigung erhöhte Gewinn- und Arbeitsmöglichkeiten bietet. Wenn daher die Leistungen und Zahlungen, die zum Erwerb von Gesellschaftsrechten erforderlich sind, nicht dazu dienen, der Gewerkschaft von außen her neue Werte zuzuführen und bisher freies Kapital den gewerkschaftlichen Zwecken nutzbar zu machen, es sich vielmehr nur um Vermögensverschiebungen rein formaler Natur handelt, so sind auch die Voraussetzungen für die Steuererhebung nicht gegeben. Wird z. B. anläßlich einer Feldesteilung die Bildung einer neuen Gewerkschaft beschlossen, die unter den alten Gewerken weiterbestehen soll, so entsteht zwar formalrechtlich ein neues Rechtssubjekt, wirtschaftlich liegt aber keine Bindung bisher freien Kapitals vor, wenn das Verhältnis der Beteiligung an der neuen Gewerkschaft und an dem Betrieb das gleiche bleibt und die Summe der Kuxwerte durch die Teilung nicht berührt wird [4]). Eine Zuführung neuen Kapitals findet auch dann nicht statt, wenn die Kuxe einer Gewerkschaft auf eine andere überschrieben werden, um in einer neuen Form die alte Gewerkschaft fortzusetzen, soweit dabei das Kapital der Gewerkschaft durch die

1) RFH. Bd. 1, S. 63.
2) so auch: Keßler I § 6, Anm. 8, S. 51.
3) Weinbach, I, § 6 Anm. 5, S. 34.
4) RG. vom 6. 2. 1920 in J.W. 1920, S. 492.

Umschreibung nicht erhöht wird [1]). Die zu diesen Fällen erlassenen Entscheidungen des RFH. und RG. fallen zwar zeitlich in den Geltungsbereich des Reichsstempelgesetzes; da aber in diesen Fragen materiell-rechtlich keine Änderung eingetreten ist, haben sie auch für das Kapitalverkehrsteuergesetz Bedeutung. — Die Leistungen und Zahlungen müssen den Erwerb von Gesellschaftsrechten nach sich ziehen. Der für das Kapitalverkehrsteuergesetz maßgebende Begriff des Gesellschaftsrechtes wird im § 5 festgelegt. Als Gewerkschaftsrechte kommen in erster Linie die Kuxe in Betracht, deren Zahl durch das preußische ABG. (§ 101) auf 100 bzw. 1000 und auch durch die Landesberggesetze begrenzt wird. Neben Aktien, Kuxen usw. gelten nach § 5 b KVStG. als Gesellschaftsrechte auch Genußscheine und sonstige Forderungen gegen die Gesellschaft, die einen Anteil am Gewinn gewähren. Genußscheine können auch von einer Gewerkschaft ausgegeben werden [2]). Es sind dies Schuldverschreibungen, deren Inhaber einen bestimmten Anteil am Jahresgewinn bzw. der verteilten Ausbeute fordern kann, andererseits aber kein voll berechtigtes Gewerkschaftsmitglied, z. B. nicht stimmberechtigt ist. Als Gesellschafter im Sinne des KVStG. gelten entsprechend die Personen, denen die genannten Gesellschaftsrechte zustehen (§ 5 Abs. 3). Der Begriff des „Gesellschafters" ist also weiter gefaßt als im Zivilrecht. Gesellschaftsteuerpflichtig sind nur Erwerbungen von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber; alle übrigen unterliegen der Börsenumsatzsteuer, die beim erstmaligen Erwerb nicht erhoben wird (§ 36 KVStG.). Die Frage, wer als erster Erwerber im Sinne des Steuerrechts zu gelten hat, ist nicht lediglich nach privatrechtlichen Grundsätzen zu entscheiden, sondern muß unter Zugrundelegung des wirtschaftlichen Zwecks der Gesellschaftsteuer beantwortet werden, das aus dem Einzelvermögen in das Gesellschaftsvermögen übergehende Kapital steuerlich zu erfassen [3]). Nur wer die Gesellschaftsrechte als Bestandteile seines eigenen Vermögens erwirbt, ist demnach als erster Erwerber anzusehen, nicht dagegen Mittelspersonen, die die Gesellschaftsrechte nicht auf eigene Rechnung übernehmen und nur als Gehilfen bei ihrer Verteilung auftreten, obwohl diese Personen privatrechtlich unter Umständen als wahre Gründer in Betracht kommen können [4]). Ein erstmaliger Erwerb liegt insbesondere auch nicht vor, wenn die Gewerkschaft einen von einem Gewerken anheimgestellten Kux behufs Befriedigung verkauft, da der Verkauf auf Rechnung des Gewerken erfolgt. Der Vorgang ist aber börsenumsatzsteuerpflichtig. Anders liegt die Sachlage, wenn die Gewerkschaft eigene Kuxe ankauft und sie nach langer Zeit zu einem erhöhten Kurse absetzt, um dadurch

---

1) RFH. Bd. 4, S. 78.
2) Isay I, § 103, Anm. 17, S. 522.
3) Keßler II, § 6, Anm. 31, S. 18.
4) Für das Handelsrecht siehe Staub, Anm. 12 zu § 182.

neues Kapital hereinzuziehen. Das Reichsgericht[1]) hat in diesem Fall (in einer allerdings zum RStG. erlassenen Entscheidung) die Steuerpflicht bejaht, wenn in der Verwertung der Kuxe durch die Gewerkschaft nicht nur ein Austausch von Vermögensrechten zu erblicken ist, sondern der Gewerkschaft neues Kapital zugeführt wird, sodaß der Verkauf der Kuxe einer Ausgabe neuer Kuxe gleichzuachten ist.

Neben den Leistungen und Zahlungen, die der erste Erwerber zum Erwerb der Gesellschaftsrechte aufwenden muß, sind auch solche, zu deren Bewirkung die Gesellschafter auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses verpflichtet sind, nach § 6a steuerpflichtig. § 102 ABG. verpflichtet die Gewerken, die Beiträge, welche zur Erfüllung der Schuldverbindlichkeiten und zum Betriebe erforderlich sind, nach Verhältnis ihrer Kuxe zu zahlen. Nach dem Reichsstempelgesetz Tarif Ib waren Zubußen, die zur Deckung von Betriebsverlusten dienten und zur Aufrechterhaltung des Betriebes verwandt wurden, von der Besteuerung ausgenommen, nach der Novelle zum Reichsstempelgesetz von 1918 nur noch Zubußen ersterer Art. Das KVStG. erfaßt grundsätzlich alle Zubußen, der Unterschied kehrt aber wieder bei der Anwendung des Steuersatzes[2]). Zubußen können sowohl in Sach- wie in Geldleistungen bestehen. Von Verzugszinsen und Vertragsstrafen für verspätete Leistungen ist keine Steuer zu erheben[3]). Die Steuerschuld entsteht bei allen im § 6a bezeichneten Rechtsvorgängen, sobald Zahlungen oder Leistungen fällig werden, spätestens indessen, sobald sie bewirkt werden (§ 9a). Soweit eine Zahlung oder Leistung zum Erwerb von Gesellschaftsrechten nicht erforderlich ist, entsteht die Steuerpflicht, sobald der Tatbestand eintritt, an den die Steuerpflicht geknüpft ist (§ 9c).

Im Zusammenhang mit dem bisher Behandelten soll kurz erörtert werden, inwieweit neben der Gesellschaftsteuer auch die Grunderwerbsteuer zur Hebung gelangt, wenn die zum Erwerb der Gesellschaftsrechte dienenden Leistungen in der Einbringung von Grundstücken oder Bergwerkseigentum bestehen. Das Bergwerkseigentum wird durch § 2 Grunderwerbsteuergesetz den Grundstücken gleichgestellt. Nach § 1 dieses Gesetzes löst der Übergang des Eigentums schlechthin die Steuerpflicht aus, sodaß es ohne Bedeutung bleibt, ob der Erwerb abgeleitet oder erstmalig z. B. durch Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren erfolgt. Aus dem Worte „Übergang“ ergibt sich aber, daß das Eigentum schon vorhanden gewesen sein muß[4]). Neubegründung von Eigentum ist demnach nicht grund-

---

1) RG. Bd. 98, S. 91; Weinbach I, Anm. 27, S. 58, 59.
2) s. unten unter IV, S. 15.
3) Weinbach I, § 6 Anm. 32, S. 63.
4) Marcuse (Herzfeld), S. 397; Rohde, S. 25.

erwerbsteuerpflichtig [1]), so auch nicht der Erwerb des Bergwerkseigentums durch Verleihung, durch welchen Akt das Bergwerkseigentum erst zur Entstehung gelangt. Ein anderes gilt, wenn anläßlich einer Konsolidation eine neue Gewerkschaft für das konsolidierte Feld ins Leben tritt, obschon auch das Eigentum am konsolidierten Feld durch staatlichen Hoheitsakt neu begründet wird. An den konsolidierten Einzelfeldern bestand jedoch bereits Bergwerkseigentum und ein „Eigentumsübergang" im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes wird — wie schon erwähnt — nicht dadurch ausgeschlossen, daß er kraft Gesetzes erfolgt. Allerdings kann die Befreiungsvorschrift des § 8 Ziff. 8 GrErwStG. eingreifen, wonach die Steuer ebenso wie beim Austausch von Feldesteilen auch nicht bei der Vereinigung zweier oder mehrerer Bergwerke zum Zwecke besserer bergbaulicher Ausnutzung erhoben wird, sofern diese Vereinigung nicht zum Zwecke der Steuerersparung erfolgt. Die Voraussetzungen des § 8 Ziff. 8 sind nicht bei jeder Konsolidation schlechthin gegeben, da nicht jede Konsolidation zum Zwecke besserer bergbaulicher Ausnutzung erfolgt. Andererseits kann die Befreiungsvorschrift nach dem Reichsfinanzhof [2]) auch Betriebszusammenschlüssen zugute kommen, die auf anderem Wege (z. B. durch Fusion) erfolgen, wenn die Voraussetzungen von § 8 Ziff. 8 vorliegen. In allen übrigen Fällen eines Eigentumsüberganges wird die Grunderwerbsteuer fällig, so insbesondere, wenn das Eigentum durch Auflassung auf die Gewerkschaft übergeht [3]), oder mehrere Personen es durch Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren erwerben, oder wenn Grundstücke in die Gewerkschaft eingebracht werden. Die Steuer beträgt 3% (§ 17), außerdem dürfen die Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände Zuschläge von 2% und wenn eine Wertzuwachssteuer nicht erhoben wird, sogar bis 4% erheben (Finanzausgleichsges. § 38) [4]). Eine derartig hohe zur Gesellschaftsteuer hinzutretende Belastung würde aber wirtschaftlich unerträglich sein und zu Versuchen verschleierter Einbringung verleiten. Daher bestimmt Finanzausgleichgesetz § 36 Abs. 3, daß bei Einbringung von Grundstücken in Kapitalgesellschaften gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten die Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände keine Zuschläge erheben dürfen. Das Zuschlagsrecht bleibt nur dann unberührt, wenn die Übertragung nicht der Gesellschaftsteuer unterliegt.

2. Der Gesellschaftsteuer unterliegen nach § 6 b auch freiwillige Zahlungen und Leistungen, die nicht als Schenkungen im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes anzusehen sind, falls das Entgelt

1) Mit der einzigen Ausnahme des § 1, Satz 2: Erwerb herrenloser Grundstücke.
2) RFH. Bd. 6, S. 69 (71).
3) RFH. Bd. 9, S. 337.
4) s. auch Gesetz über Änderung des Finanzausgleichsges. vom 10. 8. 25 (RGBl. I S. 254) § 38.

in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht, oder falls die Zahlungen oder Leistungen geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Derartige Leistungen kommen ihrem wirtschaftlichen Erfolg nach den in § 6a bezeichneten Rechtsvorgängen nahe und werden daher diesen steuerlich gleichgeachtet. Schenkungen im Sinne des Erbschaftsteuergesetzes sind nach § 3 dieses Gesetzes vor allem alle Schenkungen im Sinne des bürgerlichen Rechts, und andere freiwillige Zuwendungen unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Leistungen, die ein Gewerke also auf Grund eines Schenkungsvertrages an die Gewerkschaft bewirkt, sind nicht gesellschaftsteuerpflichtig, auch wenn der Gewerke wegen seiner eigenen Beteiligung an der Gewerkschaft durch die Zuwendung nicht ärmer geworden ist [1]). Das Entgelt für die freiwilligen Leistungen muß in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte bestehen oder die Leistungen müssen eine Wertsteigerung dieser Rechte nach sich ziehen. Erhöhte Gesellschaftsrechte können auch bei einer Gewerkschaft durch Ausstattung eines Teils der Kuxe mit Vorzugsrechten geschaffen werden, soweit dem nicht zwingende Vorschriften entgegenstehen [2]). Möglich ist z. B. die Gewährung eines erhöhten Stimmrechts, dagegen darf keine Änderung des grundsätzlich gleichen Beteiligungsverhältnisses an Gewinn und Verlust zu Gunsten einiger Gewerken erfolgen (§ 102 i. V. m. § 94 Abs. 3 ABG.). Leistungen, die geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, sind insbesondere Zahlungen der Gewerken zum Zwecke der Sanierung, ferner die Überlassung von Gegenständen zu einer hinter ihrem Wert zurückbleibenden Gegenleistung, oder die Übernahme von Gegenständen der Gewerkschaft durch die Gewerken zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung (§ 6b KVStG). Auch der Verzicht auf Forderungen und andere Rechte gehört hierzu, schließlich auch die Gewährung zinsloser oder vorteilhafter Darlehen, soweit diese nicht auf Grund des Gesellschaftsverhältnisses bewirkt werden (§ 6a) oder sich als sachliche Beteiligung an der Gewerkschaft (§ 6c) (s. unten 3) darstellen. Steuerpflichtige Leistung ist dabei aber die Tatsache der „Darlehnsgewährung", sodaß die Steuer sich nicht nach der Höhe des zurückzuzahlenden Darlehens, sondern nach dem Entgelt für die Gewährung, nämlich der Erhöhung des Gesellschaftsrechts richtet, deren Wert zu schätzen ist [3]). Die Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand des § 6b eingetreten ist (§ 9c). Nur wenn die Leistungen in der Überlassung eigener Gesellschaftsrechte an die Gewerkschaft bestehen, gelangt die Steuerschuld erst im Zeitpunkt der Veräußerung dieser Rechte durch die Gewerkschaft zur Entstehung (§ 9b). Die Steuer richtet sich in diesem Fall nach dem bei der

1) RFH. Bd. 11, S. 112 (116).
2) Isay I, § 101, Anm. 6, S. 492.
3) Weinbach I, § 6, Anm. 37c, S. 67; a. M.: Keßler II, § 6 Anm. 42, S. 28.

Veräußerung erzielten Preise, abzüglich des Entgelts, das die Gewerkschaft für die Überlassung der Rechte zu entrichten hatte (§ 11 c). Häufig ist die Überlassung eigener Kuxe anläßlich einer Verschmelzung von Gewerkschaften, um der übernehmenden Gewerkschaft den Ankauf des Vermögens oder der Kuxe der untergehenden Gewerkschaft zu ermöglichen [1]).

3. Den bisher erwähnten nach § 6 a und b steuerpflichtigen Rechtsvorgängen werden schließlich noch die Gewährung solcher Darlehen und der Abschluß solcher Kreditgeschäfte gleichgestellt, die sachlich einer Beteiligung an dem Gesellschaftsunternehmen gleichzuachten sind und der Gesellschaftsteuer unterworfen werden, schon um eine Umgehung dieser Steuer durch den Abschluß solcher Geschäfte zu verhindern. Voraussetzung der Steuerpflicht nach § 6 c ist, daß es sich nicht um Forderungen handelt, die einen Anteil am Gewinn der Gewerkschaft gewähren, oder um Darlehen, die unter den Tatbestand des § 6 a oder b fallen, und daß die Forderungen und Darlehen nicht als Schuld- oder Rentenverschreibungen im Sinne des § 25 Kapitalverkehrsteuergesetz anzusehen sind (§ 8 KVStG.). Eine Abgrenzung von letzteren wird nicht immer leicht sein, zumal bei variabler Verzinsung. Wird in erster Linie eine feste Verzinsung versprochen, so unterliegen die Darlehen, die durch Indossament übertragbar sind oder auf Inhaber lauten, oder in Teilabschnitten ausgefertigt sind oder mit Zins- oder Genußscheinen versehen sind (s. § 25 KVStG., unten § 2, S. 17) der Wertpapiersteuer. Richtet sich dagegen die Höhe des Darlehens nach der Dividende, wobei es keineswegs nötig ist, daß diese gleich hoch wie die Verzinsung des Darlehens ist, so wird man das Darlehen als Gesellschaftsrecht betrachten müssen [2]). Als Kreditgeschäfte, die der Darlehnsgewährung gleichgestellt werden, nennt § 6 c den Erwerb von Forderungen, bei denen die Zahlungsfrist hinausgeschoben ist, oder die Stundung von Forderungen gegen die Gesellschaft. Die Steuerpflicht aller dieser Geschäfte setzt aber voraus, daß Gläubiger der Darlehns- oder sonstigen Forderungen Gesellschafter sind, und entweder die Ansprüche aus dem Darlehen oder die Forderungen nur gleichzeitig mit den Gesellschaftsrechten abgetreten werden können, oder während der Beteiligung an der Gesellschaft die Rückzahlung der Darlehen oder die Erfüllung der Forderungen nicht beansprucht werden kann. Dasselbe gilt, wenn die Gewährung der Darlehen oder die Hinausschiebung der Zahlungsfrist oder die Stundung der Forderung eine wesentliche Voraussetzung des Beginnes oder der Fortführung der Gesellschaft ist und sich sachlich als Beteiligung an der Gesellschaft darstellt. Die Steuer richtet sich nach der Höhe des Darlehns. Die Steuerpflicht entsteht auch hier, sobald der Tatbestand eintritt, an

1) Keßler, § 6, Anm. 21, S. 66; s. auch unten IV, S. 16.
2) Karger, S. 112—113.

den die Steuerpflicht geknüpft ist, insbesondere sobald Rechte nachträglich die Eigenschaft von Gesellschaftsrechten erlangen (§ 9c).

III. Bewertungsvorschriften.

Der Wert der Gesellschaftsteuer richtet sich nach dem Wert der Zahlungen und Leistungen; die Feststellung des Wertes ist einfach bei Geldzahlungen, da sich ihr Wert in dem zu entrichtenden Geldbetrage ausdrückt (§ 11 Abs. 2a). Bei Feststellung des Wertes der Sachleistungen ist der gemeine Wert zu Grunde zu legen, der in Übereinstimmung mit § 137 AO. als der Preis zu bestimmen ist, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Gegenstandes unter Berücksichtigung aller den Preis beeinflussenden Umstände bei einer Veräußerung erzielt werden kann. Ungewöhnliche und lediglich persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. Neben § 137 AO. kommen auch alle übrigen Vorschriften der Abgabenordnung über Wertermittlung zur Anwendung, soweit sie mit dem Zweck der Gesellschaftsteuer nicht im Widerspruch stehen. So wird z. B. bei Einbringung von Wertpapieren der Kurswert anzusetzen sein, den sie an dem für die Steuer maßgebenden Stichtage haben (§ 141 AO.). Neben dem gemeinen, einem objektiven Werte, kann aber auch ein höherer, subjektiver Wert, den die Gegenstände für die Gewerkschaft haben können und der in dem für die Überlassung der Gegenstände gewährten Entgelt seinen Ausdruck findet, der Berechnung der Steuer zu Grunde gelegt werden. § 11 Abs. 2b bestimmt, daß als Wert der Leistung mindestens der Wert der Gesellschaftsrechte gilt, die das Entgelt für die Leistung bilden. Die Vorschrift soll auch der Erleichterung der Steuerberechnung dienen, da ein Kurswert der Gesellschaftsrechte leichter zu ermitteln sein wird als der gemeine Wert der geleisteten Gegenstände; außerdem kann grundsätzlich angenommen werden, daß im Geschäftsleben kein Teil dem anderen etwas schenken will und daher gemeiner Wert und Wert der Gesellschaftsrechte meist übereinstimmen werden. Besteht die Leistung in der Einbringung eines ganzen Vermögens (z. B. in der Einbringung eines Bergwerks), so ist gemäß § 137 und § 139 Abs. 1 AO. das Vermögen des Unternehmens als wirtschaftliche Einheit zu bewerten, ihr Wert im Ganzen festzustellen und von der Voraussetzung auszugehen, daß das Unternehmen bei der Übertragung nicht aufgelöst, sondern weitergeführt wird. Es unterliegt daher der Gesellschaftsteuer auch der sog. „Geschäftswert", d. h. der Mehrwert, der sich bei der Bewertung des Vermögens als wirtschaftlicher Einheit und unter der Voraussetzung der Fortführung des Betriebes über den gemeinen Wert der einzelnen Gegenstände hinaus ergibt. Vor der Einfügung des § 11 Abs. 3 in das Kapitalverkehrsteuergesetz war zweifelhaft, ob auch § 139 Abs. 2 für das Geltungsgebiet der Gesellschaftsteuer anwendbar sei und bei Ein-

bringung eines ganzen Unternehmens die dauernd dem Betriebe gewidmeten Gegenstände zum Anschaffungs- oder Herstellungspreise anzusetzen seien. Mit Recht war dagegen schon damals eingewandt worden, daß die Ansetzung eines Wertes von Gegenständen mit den Gestehungskosten mit dem Wesen einer Verkehrsteuer unvereinbar sei, da sich hier die Steuer grundsätzlich nach dem richtet, was die Leistung für den Empfänger wert ist, so auch bei der Gesellschaftsteuer (§ 11 Abs. 2 alte Fassung des KVStG.) unter gewissen Voraussetzungen (wenn der Schätzung unverhältnismäßige Schwierigkeiten entgegenstehen) nach dem Wert der als Entgelt gegebenen Gesellschaftsrechte [1]). Daraus ergab sich aber die Nichtanwendbarkeit des § 139 Abs. 2 AO., da es nicht die Absicht des Gesetzes sein konnte, Steuerpflichtige bei Vorliegen solcher Schwierigkeiten der Schätzung schlechter zu behandeln als im Regelfalle, das Gesetz vielmehr beide Arten der Wertermittlung als ziemlich gleichwertig behandelte. Jetzt ist durch § 11 Abs. 3 klargestellt, daß grundsätzlich alle, also auch die dem Betriebe gewidmeten Gegenstände, zum gemeinen Wert anzusetzen sind, und der Grundgedanke der Verkehrsteuern, die Steuer nach dem Entgelt der Leistung zu berechnen, ist noch schärfer hervorgehoben, indem mindestens der Wert der als Entgelt gewährten Gesellschaftsrechte als Ausgangspunkt der Steuerberechnung zu nehmen ist [2]).

Bei Einbringung eines ganzen Unternehmens taucht noch eine andere Frage auf, wieweit auch sonstige, ohne Rücksicht auf Steuerzwecke nach einwandfreien Grundsätzen des Wirtschaftsverkehrs vorgenommene Bewertungen, so vor allem die Handelsbilanzen, Anspruch darauf erheben können, auch für die steuerliche Bewertung anerkannt zu werden. Die Frage, die heute als ziemlich geklärt angesehen werden darf, ist für das gesamte Steuerrecht eine einheitliche und soll daher in diesem Zusammenhange schon kurz berührt werden. Bei der Beantwortung dieser Frage bildet den Ausgangspunkt die Erkenntnis, daß jede Bilanz eine auf einen bestimmten Zweck bezogene Geltung besitzt und man daher unterscheiden muß zwischen Bilanzen zur Ermittlung eines Ertrages oder zur Feststellung des Vermögens [3]). Läßt sich eine Bilanz unter eine dieser beiden Gruppen bringen, so wird sie als Ertragsbilanz den Ausgangspunkt für eine den Ertrag treffende Steuer, als Vermögensbilanz den Ausgangspunkt für eine steuerrechtliche Vermögensbewertung bilden können. Das Gegenteil kann nicht in Betracht kommen [4]). Inwieweit dabei den besonderen steuerrechtlichen Zwecken Rechnung zu tragen ist,

1) so vor allem: Becker, § 139, Anm. 4, S. 293; Weinbach I, § 11, Anm. 13, S. 111; Keßler I, § 19, Anm. 9, S. 95.

2) so auch Weinbach III, S. 84; Keßler II, § 11, Anm. 19, S. 41.

3) Lion, S. 15.

4) Hensel, S. 82.

ist bei der Behandlung der einzelnen Steuern jeweils zu beantworten. Im Rahmen der Gesellschaftsteuern kommen bei Einbringung eines ganzen Unternehmens Bilanzen nur in der Weise in Betracht, daß sie für die steuerrechtliche Wertermittlung nicht maßgebend sind, sondern die einzelnen Bilanzposten höchstens als Rechnungsfaktoren zu Grunde gelegt werden können. Liegt die Bilanzaufstellung vor dem für die steuerrechtliche Bewertung maßgebenden Stichtage der Entstehung der Steuerschuld, so ist auch der Gewinn und Verlust der Zwischenzeit zu berücksichtigen [1]).

IV. Steuersatz.

Die Steuer beträgt 4% des Wertes des Gegenstandes (§ 11, Abs. 1 KVStG.). Da der Bergbau aber mehr als andere Betriebe von Naturereignissen abhängig ist, ermäßigt sich die Steuer auf 2% des steuerpflichtigen Betrages bei Zubußen, die erforderlich sind, um Schäden zu beseitigen, die durch Unglücksfälle oder Naturereignisse an dem von der Gewerkschaft betriebenen Bergwerke hervorgerufen sind (§ 13c), oder um durch den Betrieb des Bergwerks entstandene Schäden zu beseitigen, zu deren Erstattung der Unternehmer des Bergwerks verpflichtet ist. (Bergschäden, vgl. z. B. § 148 ABG.: Ausf. Best. zum KVStG. § 31 Abs. 5). Keine Anwendung findet also die Ermäßigungsvorschrift auf Zubußen, die vor Eröffnung des Bergwerksbetriebes erforderlich geworden sind (z. B. für Aufschlußarbeiten, Abtäufen von Schächten, Treibung von Entwässerungsanlagen), und auf Zubußen, die von der Gewerkschaft für ein ihr gehörendes, aber nicht von ihr betriebenes Bergwerk verwendet werden (§ 31 Abs. 2 Ausf. Best.). Sind die Voraussetzungen für die Ermäßigung jedoch gegeben, so werden zum „Bergwerk" auch Aufbereitungsanstalten, (z. B. Kokereien, Röstöfen, Brikettfabriken) gerechnet, falls sie mit dem Bergwerk vereinigt sind (§ 31 Abs. 3 Ausf. Best.). Zu den Schäden, die durch Unglücksfälle an dem durch die Gewerkschaft betriebenen Bergwerk hervorgerufen sind, gehören nicht die im kaufmännischen Betriebe der Gewerkschaft entstandenen Verluste (§ 31 Abs. 4 Ausf. Best.). Zubußen, die für derartige Verluste eingefordert werden, können aber nach § 13b dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, wenn sie zur Deckung einer Überschuldung erforderlich sind. In allen bisher erwähnten Fällen ist aber darauf zu achten, daß die Zubußen zur Deckung der im Gesetz genannten Schäden auch wirklich erforderlich sind, diese also nicht durch laufende Einnahmen der Gewerkschaft gedeckt werden können. Andererseits steht der Ermäßigungsvorschrift nicht der Umstand entgegen, daß die Schäden vorläufig auf andere Weise als durch Zubußen gedeckt werden [2]).

---

1) RFH. Bd. 8, S. 271.
2) RFH. Bd. 2, S. 146.

Eine weitere Ermäßigung der Steuer auf 2% enthält § 12 KVStG. für Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften, bei denen das Vermögen einer Gesellschaft als Ganzes mit oder ohne Auseinandersetzung auf eine andere Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten der aufnehmenden Gesellschaft übertragen wird. Verschmelzungsverträge sind bei allen Kapitalgesellschaften, also auch bei der Gewerkschaft, zulässig. Sie erfolgen in der Regel dadurch, daß die aufnehmende Gesellschaft neue Gesellschaftsrechte im Wege der Kapitalserhöhung ausgibt oder mit eigenen alten Gesellschaftsrechten, die zu diesem Zwecke von ihr erworben werden, die Gesellschafter der untergehenden Gesellschaft abfindet. Die Gewerkschaft besitzt nur die letztere Möglichkeit, da die Anzahl ihrer Kuxe in allen Berggesetzen, so z. B. durch § 101 ABG. auf 100, begrenzt wird. Zwar kann die Erhöhung der Kuxzahl durch das Statut und mit Genehmigung des Oberbergamts auf 1000 festgesetzt werden (§ 101 i. V. m. § 94 Abs. 2 ABG.), ein Vorgang, der aber nur eine stärkere Unterteilung der gewerkschaftlichen Anteile bedeutet, nicht dagegen eine Ausgabe neuer Kuxe bei gleichzeitiger Kapitalserhöhung in sich schließt. Steuerrechtlich bedeutungsvoll ist die Art des Erwerbs der Kuxe durch die Gewerkschaft. Zwei Fälle sind dabei scharf zu unterscheiden. Werden die Kuxe der Gewerkschaft von den Gewerken unentgeltlich oder zu einem hinter ihrem Wert zurückbleibenden Preise überlassen, so ist bereits dieser Vorgang nach § 6b steuerpflichtig und unterliegt dem regelmäßigen Satze von 4%. Ohne Bedeutung ist dabei, daß die Steuerpflicht nach § 9b erst bei der Veräußerung der Kuxe durch die Gewerkschaft zur Entstehung gelangt und dieser Vorgang mit der Verschmelzung zeitlich zusammenfällt. Hat die Gewerkschaft die Kuxe jedoch zu ihrem vollen Preis erworben, so ist steuerpflichtige Leistung die Übertragung des Vermögens der untergehenden Gewerkschaft oder ihrer Kuxe, jedoch nur insoweit der Wert dieser Gegenstände den der von der Gewerkschaft gewährten Gegenleistung, nämlich die Hingabe der eigenen Kuxe, übersteigt, da nur insoweit eine Investierung neuen Kapitals stattfindet[1]). Durch das Gesetz über Steuermilderungen zur Erleichterung der Wirtschaftslage vom 31. 3. 1926 Art. 3 § 8 ist der Steuersatz bei Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften im Sinne des § 12 KVStG. und auch bei Sanierungen im Sinne des § 15b, c KVStG. (Zubußen zur Deckung von Überschuldungen und bei Bergschäden) weiterhin vorübergehend auf 1% ermäßigt worden. Werden in diesem Falle Grundstücke eingebracht, so ermäßigt sich auch die Grunderwerbsteuer auf 1½%. Die Zuschläge zur Grunderwerbsteuer und die Wertzuwachssteuer dürfen nicht erhoben werden. Diese Vorschriften über die Ermäßigung der Grunderwerbsteuer gelten auch für solche Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften, bei denen die aufnehmende

1) vgl. dazu: Keßler I, § 6, Anm. 21, Abs. 2, S. 66—67.

Gesellschaft ihr Kapital nicht erhöht. Die Vergünstigung wird nur für solche Rechtsvorgänge gewährt, für die die Steuerschuld in der Zeit vom 1. 9. 1925 bis zum 30. 9. 1927 entstanden ist (Art. III, § 13).

§ 2.
Wertpapiersteuer.

Durch die Wertpapiersteuer wird die von der Gesellschaftsteuer nicht betroffene Ausgabe von verzinslichen Schuld- und Rentenverschreibungen steuerlich erfaßt und zwar soweit diese Papiere für den Handelsverkehr bestimmt sind. Als solche werden durch § 25 KVStG. gekennzeichnet: Schuld- und Rentenverschreibungen, die auf den Inhaber lauten, oder durch Indossament übertragbar, oder in Teilabschnitten ausgefertigt sind und zwar auch dann, wenn sie nicht ausdrücklich als Teil-Schuldverschreibungen oder Teil-Rentenverschreibungen bezeichnet sind, oder schließlich mit Zins- oder Rentenscheinen oder solchen Scheinen versehen sind, die den Schuldner berechtigen, an den Inhaber der Scheine Zinsen oder Renten zu zahlen. Schuldner der Wertpapiersteuer ist die Gewerkschaft, die das die Steuerschuld begründende Rechtsgeschäft vorgenommen hat (§ 34, Satz 1). Daneben haften alle Personen, die durch das Geschäft Rechte und Pflichten erworben haben, also vor allem die erstmaligen Erwerber der Schuld- und Rentenverschreibungen; ferner aber auch die späteren Erwerber dieser Wertpapiere, sofern diesen die Kenntnis der Nichterfüllung der Steuerschuld nachgewiesen wird. Befreit von der Steuer sind Gewerkschaften, deren Erträge ausschließlich dem Reich, einem Lande oder einer Gemeinde (Gemeindeverband) zufließen (§ 26 a). Die Steuerschuld entsteht, sobald die Urkunden erstmalig ausgegeben, veräußert, verpfändet oder zum Gegenstand eines andern Geschäfts unter Lebenden gemacht werden oder sobald Zahlungen auf sie geleistet werden (§ 27 Ziff. 1). Die Steuer wird von dem Nennbetrage, bei Rentenverschreibungen in Ermangelung eines Nennbetrages von dem 25 fachen Betrage der Rente berechnet (§ 28 Ziff.1); sie beträgt für die Schuld- und Rentenverschreibungen der Gewerkschaften für je 10 RM. oder einen Bruchteil dieses Betrages = 0,20 RM., also 4%, wie die Gesellschaftsteuer (§ 29 c).

---

2. Kapitel.
Die Besteuerung des Geschäftsbetriebs.

Eine zweite Gruppe von Steuern läßt sich unter dem einheitlichen Gesichtspunkt einer Belastung des Geschäftsbetriebes der Gewerkschaft zusammenfassen. Es fallen darunter die Körperschaft- und Umsatzsteuer; von den Landessteuern würden dazu noch die Gewerbesteuern zu rechnen sein.

§ 3.

Körperschaftsteuer.

Die Körperschaftsteuer, die Besteuerung des Einkommens der Körperschaften und Vermögensmassen, bildet neben der Einkommensteuer das Kernstück des heutigen Steuersystems. Beide Steuern waren in den alten Landessteuergesetzen einheitlich behandelt worden. Die Körperschaftsteuer erschien zum ersten Mal in einem selbständigen Gesetze vom 30. 3. 1920 bei der reichsrechtlichen Neuregelung der Steuergesetzgebung. Für die Trennung war nach der Begründung des Entwurfs maßgebend der Gedanke, daß der Begriff des Einkommens, vor allem aber der Aufbau einer gestaffelten Steuer auf den absoluten Betrag der Überschüsse als dem Maßstab der Leistungsfähigkeit und Steuerkraft der nichtphysischen Personen nicht oder nicht ohne weiteres übertragbar sei[1]. Trotz dieser Begründung war nun allerdings der Einkommensbegriff der Körperschaften in enger Verbindung mit dem der natürlichen Personen geregelt worden. Die Trennung blieb aber bestehen und ist auch in der Gesetzgebung des Jahres 1925 aufrechterhalten, da, wie der Entwurf zum Körperschaftsteuergesetz sagt, der Gedanke sich bewährt habe, die nichtphysischen Personen aus dem Einkommensteuergesetz herauszunehmen und in einem selbständigen Gesetz zur Einkommensteuer heranzuziehen[2]. — In der Besteuerung der wichtigsten Körperschaften, der Erwerbsgesellschaften, liegt wirtschaftlich betrachtet ohne Zweifel eine Doppelbesteuerung, da die von der Gesellschaft ausgeschütteten Gewinne in der Hand der Empfänger wiederum einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtig sind. Diese Doppelbesteuerung hat ihre guten Gründe. Die Kapitalgesellschaften sind im Verkehrsleben den Einzelunternehmern und Personalgesellschaften nicht nur rechtlich und wirtschaftlich gleichgestellt, sondern stehen ungleich günstiger da als diese. Die besseren Möglichkeiten der Kreditbeschaffung, die beschränkte Haftung solcher Kapitalvereinigungen, befähigen die Kapitalgesellschaften neben den Einzelunternehmern und Personalgesellschaften als übermächtige Wettbewerber im Wirtschaftsleben aufzutreten; dazu kommt, daß die Kapitalgesellschaften über die Einzelzwecke ihrer Mitglieder immer mehr herauswachsen und der Kreis ihrer wirtschaftlich selbständigen Aufgaben sich stetig vergrößert, eine Entwicklung, die gerade in der Kriegs- und Nachkriegszeit vielfach dazu geführt hat, die Gewinnverteilung zu beschränken und die Überschüsse zur Verbesserung und Vergrößerung des Unternehmens zu verwenden[3]. Diese selbständigen und starken Wirtschaftsunternehmungen einer

1) zit. bei Rosendorf, § 1, S. 4.
2) Begründung zum Entwurf, S. 8.
3) Hensel, Steuerrecht, § 13 Abs. 1, S. 93; Rosendorf, § 1, S. 10 ff.

besonderen Steuer zu unterwerfen, erscheint also — von Gründen des Finanzbedarfs abgesehen — zum Schutze der Einzelunternehmung geboten und als ein Ausfluß steuerlicher Gerechtigkeit.

I. Steuerpflicht.

Unter den Körperschaften, die mit ihrem gesamten Einkommen steuerpflichtig sind, nennt § 2 Körperschaftsteuergesetz an erster Stelle die Erwerbsgesellschaften. Zu diesen gehören nach § 4 Abs. 1 auch bergbautreibende rechtsfähige Vereinigungen und nicht rechtsfähige Berggewerkschaften. Die Frage der Rechtspersönlichkeit kann also nur für solche bergbautreibende Vereinigungen von Bedeutung sein, die nicht als Berggewerkschaften anzusehen sind. Für die Körperschaftsteuerpflicht der preußischen Gewerkschaft alten Rechts ist sie also ohne Belang. Nach § 94 ABG. bildet jede Personenmehrheit, die ein auf staatlicher Verleihung beruhendes Bergwerk betreibt, eine Gewerkschaft. Ob bergbautreibende Vereinigungen Gewerkschaften sind, kann also nur für die Zeit vor dem Inkrafttreten des ABG. zweifelhaft sein. Es wird ihnen eine gewerkschaftliche Verfassung dann zuzugestehen sein, wenn sie ein Bergwerk betreiben, das seine Entstehung einem staatlichen Hoheitsakt irgendwelcher Art verdankt, auch wenn dieser sich nicht auf dem regelmäßigen Weg der Mutung und Verleihung vollzogen hat[1]). Die Steuerpflicht der Gewerkschaft beginnt mit ihrer Entstehung. Die Entstehungsgründe der Gewerkschaft sind bereits im ersten Kapitel behandelt worden. Das Bestehen der Steuerpflicht ist von der Art des Betriebes unabhängig. Nur die Rechtsform als Gewerkschaft ist entscheidend. Daß die Gewerkschaft Rechts- und Handlungsfähigkeit nicht verliert, wenn sie sich andern Geschäften als ihrer Hauptaufgabe, dem Betrieb des Bergwerks, widmet, wird nach dem Stande der heutigen Gesetzgebung als unzweifelhaft anerkannt werden müssen[2]). Die Steuerpflicht der Gewerkschaft endet nicht schon mit ihrer Auflösung, sondern mit Beendigung der Liquidation, da sie nach § 49 Abs. 2 BGB. während der Liquidation noch als fortbestehend gilt[3]).

II. Objektiver Tatbestand der Besteuerung.

Als Gegenstand der Besteuerung kannten das Körperschaftsteuergesetz vom 30. 3. 1920 in der Fassung vom 8. 4. 1922 und das Einkommensteuergesetz vom 9. 11. 1920 in der Fassung vom 21. 3. und 11. 7. 1921 nur das Einkommen. Die Gesetze vom 10. 8. 1925

---

1) Westhoff-Bennhold, § 94, S. 12; Isay II, § 226, Anm. 1; Isay, Steuerrecht, S. 6.

2) Westhoff-Bennhold, § 94, S. 20.

3) Isay, Steuerrecht, S. 7.

haben hier eine wichtige Neuerung geschaffen, indem sie außer dem Einkommen noch eine zweite Besteuerungsgrundlage kennen, nämlich eine Summe, die mindestens als Einkommen zu versteuern ist, ohne Rücksicht auf die tatsächliche Höhe des Einkommens (KStG. § 10 Abs. 2). Diese zweite Besteuerungsgrundlage wird unten unter B S. 44 besprochen werden; hier soll zunächst nur das Einkommen als Bemessungsgrundlage behandelt werden.

A. Das Einkommen.

§ 10 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz verweist hinsichtlich der Frage, welche Einkünfte der Besteuerung unterliegen, welches Einkommen zur Steuer herangezogen wird, und was als Einkommen gilt, auf die §§ 6—8, 11 des Einkommensteuergesetzes und die §§ 11 und 12 des Körperschaftsteuergesetzes. Für die Bestimmung des Einkommensbegriffes sind also in erster Linie die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes maßgebend.

1. Begriff des Einkommens.

Das bisherige Einkommensteuergesetz stellte an die Spitze seiner Vorschriften über das Einkommen eine einheitliche Begriffsbestimmung. Steuerbares Einkommen war danach der Gesamtbetrag der in Geld oder Geldeswert bestehenden Einkünfte ausschließlich der in den §§ 12, 11 Ziff. 5 bestimmten Ausnahmen, nach Abzug der Werbungskosten und sonstigen steuerfreien Beträge. Damit hatte das Gesetz die von den meisten Einkommensteuergesetzen der Einzelstaaten vertretene Quellentheorie verlassen und sich den Schanz'schen Einkommensbegriff zu eigen gemacht, nach dem Einkommen der Reinvermögenszugang eines bestimmten Zeitabschnittes ist, einschließlich der Nutzungen und geldwerten Leistungen Dritter. Es gehörten dazu also auch alle Gewinne aus einmaliger Tätigkeit, einmaligen Veräußerungsgeschäften, Erbschaften und Schenkungen. Das Gesetz hatte, wie schon aus seiner Begriffsbestimmung des Einkommens zu ersehen war, diesen Begriff nur mit sehr erheblichen Einschränkungen übernommen. So waren in § 12 und 11 ein Reihe von Vermögenszugängen von der Besteuerung ausgenommen, vor allem die Gewinne aus einmaligen, nicht spekulativen Veräußerungsgeschäften. Ferner war im § 33 a die Bewertung des von der Einkommensermittlung mit zu berücksichtigenden Betriebsvermögens in einer Weise geregelt worden, daß nicht realisierte Konjunkturgewinne niemals zur Besteuerung herangezogen werden konnten, während bei strenger Durchführung des Schanz'schen Begriffes solche nicht realisierten Konjunkturgewinne bereits zum Einkommen zu rechnen wären [1]). Schließlich knüpfte auch die Einkommensermittlung — abgesehen bei buchführenden Kaufleuten und in gewissem Umfange auch bei Gewerbetreibenden

1) Evers, S. 43, 5.

— nicht wie bei Schanz, an den Vergleich zweier Vermögenswerte zu Beginn und Ende eines Wirtschaftszeitraumes an, sondern es war an der altbewährten Methode festgehalten worden, das steuerbare Einkommen durch Gegenüberstellung der einzelnen Aktivposten (Einnahmen) und Passivposten (Ausgaben) zu berechnen [1]). Trotz dieser erheblichen Abweichungen war aber doch die Zugrundelegung des Schanz'schen Einkommensbegriffes von Wichtigkeit, besonders für die Auslegung. In dem neuen Einkommensteuergesetz vom 10. 8. 1925 ist nun die Begriffsbestimmung des Einkommens als Gesamtbetrag der Einkünfte abzüglich der Werbungskosten völlig verschwunden. § 6 zählt acht festbestimmte Einkommensarten auf, aus denen allein Einkünfte fließen, die der Besteuerung unterliegen. Während bisher Einkünfte, die nicht ausdrücklich als steuerfrei bezeichnet waren, im Zweifel als steuerpflichtig herangezogen wurden, so gilt jetzt die umgekehrte Vermutung. Damit hat sich das Gesetz wieder wesentlich der Quellentheorie genähert, die als Einkommen nur solche Erträge ansieht, die mit einer gewissen Regelmäßigkeit und Nachdrücklichkeit aus bestimmten Quellen der Gütererzeugung fließen, aus Grundbesitz, Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen, geistiger und körperlicher Arbeit und sonstigen Rechten auf wiederkehrende Hebungen und Vorteile. Es geht über die Quellentheorie hinaus, indem es außer den ersten sieben Einkommensarten, die im wesentlichen den fünf Quellen der Gütererzeugung entsprechen, auch sonstige Leistungsgewinne nach Maßgabe der §§ 41, 42 und Gewinne, die durch die gänzliche oder teilweise Veräußerung des Gewerbebetriebs erzielt werden, der Besteuerung unterwirft [2]). Die Leistungsgewinne des § 41 Abs. 1, Ziff. 2, die durch eine auf Gewinnerzielung gerichtete Tätigkeit — gelegentliche Vermittlung, Vermietung von beweglichen Sachen — erworben werden, widersprechen noch am wenigsten der Annahme, daß das Gesetz nur gütererzeugende Quellen besteuern will. In der Besteuerung der Spekulationsgeschäfte liegt allerdings eine Durchbrechung dieses Prinzips, die aber auch schon verschiedenen Landeseinkommensteuergesetzen, vor allem dem preußischen, nicht unbekannt war. Die Besteuerung der Gewinne aus der gänzlichen oder teilweisen Veräußerung des Gewerbebetriebes ist — wie aus der Begründung hervorgeht — als Ersatz einer fehlenden Vermögenszuwachssteuer und als Ergänzung der Einkommensteuer zur Erfassung der bisher nicht versteuerten Konjunkturgewinne bei ihrer Realisation gedacht. Dasselbe gilt von der Liquidationssteuer der Erwerbsgesellschaften. Diese Ausnahmen der quellenmäßigen Besteuerung sind also weniger begrifflicher Natur, als aus steuertechnischen,

---

1) Evers, S. 44; Hensel, S. 97.

2) so auch: Strutz, Deutsche Juristenzeitung, 30. Jahrg., „Bemerkungen zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes". Spalte 537 (540, 541); Rosendorf, § 10, S. 135.

finanzpolitischen und volkswirtschaftlichen Gründen in das Gesetz hineingearbeitet. Sie können — zumal da auch keine Regel ohne Ausnahme besteht — an der Tatsache nichts ändern, daß das Gesetz sich von der Besteuerung des Reinvermögens als des Endergebnisses des Güterzuflusses abgewandt und sich wieder der Besteuerung einzelner, festbestimmter gütererzeugender Quellen zugewandt hat. — Die Zugänge, die aus diesen Einkommensquellen fließen, werden einheitlich als „Einkünfte" bezeichnet, ohne Rücksicht darauf, ob es sich um Roheinnahmen oder den Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben handelt. „Einnahmen" sind die reinen Einnahmen, „Ausgaben" sind die in § 15—17 EStG. und in § 14—16 KStG. aufgezählten, abzugsfähigen Beträge. „Einkommen" ist die aus Geld oder geldwerten Gegenständen bestehende und innerhalb eines bestimmten Steuerabschnittes bezogene Summe, die letzten Endes zur Besteuerung herangezogen wird (EStG. § 7 Abs. 1).

2. Steuerpflichtige Einkünfte der Gewerkschaft.

Die Zurechnung von Einkünften zu einer der im § 6 Abs. 1 aufgezählten acht Einkommensarten ist für ihre steuerrechtliche Behandlung, vor allem für die Einkommensberechnung, von wesentlicher Bedeutung. Nach § 6 Abs. 2 soll sich diese Zurechnung zu einer einzelnen Einkommensart vor allem nach der Verkehrsauffassung bestimmen, soweit das Gesetz selbst nicht in den §§ 26—45 eine besondere Regelung getroffen hat. Danach werden für die Gewerkschaft die Einkünfte aus Gewerbebetrieb überragende Bedeutung haben, da zu ihnen nach § 29 Ziff. 1 auch Einkünfte aus bergbaulichen Unternehmungen gehören. Bergbauliche Unternehmungen sind Veranstaltungen zur Ausnutzung eines eigenen oder fremden Bergwerks [1]). Solange eine Gewerkschaft also nicht mit dem Betriebe des Bergwerks begonnen oder ihn wieder eingestellt, oder ihr Bergwerk verpachtet hat, kann sie nicht als Bergbauunternehmer angesprochen werden und Einkünfte, die sie dessen ungeachtet beziehen sollte, können, wenn sie nicht aus einem eigentlichen Gewerbebetrieb stammen, auch nicht der Einkommensquelle — Gewerbebetrieb — zugerechnet werden. Als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten auch Kapitalerträge, die der bergbautreibenden Gewerkschaft in ihrem Betriebe anfallen (§ 37 Abs. 3), Einkünfte aus Verpachtung und Vermietung von Grundstücken, Gebäuden, oder des beweglichen Betriebsvermögens unter derselben Voraussetzung (§ 38 Abs. 4). Verwertet die Gewerkschaft selbst eigenen Grund und Boden zu landwirtschaftlichen Zwecken, so werden auch die Einkünfte aus dieser Unternehmung als gewerbliche zu gelten haben, da umgekehrt Ein-

1) Evers, § 5 KStG., § 7 EStG., S. 178, Anm. 4.

künfte aus gewerblichen Nebenbetrieben der Landwirtschaft dieser Einkommensart zugerechnet werden (§ 26 Abs. 1). Außerdem besteht ganz allgemein eine Vermutung dafür, daß alle Unternehmungen einer Gewerkschaft ein einheitliches Ganzes bilden und dem Bergwerksbetriebe dienen [1]). Das bisher Gesagte läßt erkennen, daß nach Gesetz und Verkehrsanschauung sämtliche Einkünfte, die überhaupt als Grundlage einer Besteuerung in Betracht kommen können, bei der bergbautreibenden Gewerkschaft einheitlich als gewerbliche behandelt werden. Und, da die Gewerkschaft außerdem nicht wie ein Einzelunternehmer neben der gewerblichen noch eine private Sphäre besitzen kann, innerhalb der ihr Einkünfte anfallen können, bildet der Reinertrag der Quelle Gewerbebetrieb für sie stets die einzige Grundlage der Einkommensermittlung. Dies wird noch einmal durch den die sonstigen Leistungsgewinne behandelnden § 41 verdeutlicht, der Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften in den Grenzen des § 42 — als spekulative — als selbständige Einkommensart nur dann der Besteuerung unterwirft, wenn ihr Wert nicht bereits bei einer Einkommensermittlung nach den §§ 12 und 13 als Einnahme in Ansatz gebracht wird. Dies bedeutet, daß es für die Frage, ob die bergbautreibende Gewerkschaft Gewinne aus Veräußerungsgeschäften als Einnahmen zu versteuern hat, gar nicht darauf ankommt, ob sie sich als spekulative ansehen lassen (§ 42), sondern daß dafür allein entscheidend sein kann, ob diese Gewinne in dem Normalfall des § 12 zu den Erträgen der gewerblichen Tätigkeit, in dem Sonderfall des § 13 zum Bilanzgewinn und somit auch zum steuerpflichtigen Einkommen gehören. Nach denselben Gesichtspunkten ist auch die Frage zu beurteilen, inwieweit neben den Leistungsgewinnen auch sonstige einmalige Vermögensanfälle (Erbschaften, Schenkungen, Lotteriegewinne usw., § 6 Abs. 3) als steuerpflichtige Einnahmen bei der Einkommensermittlung in Ansatz zu bringen sind. Die Beantwortung dieser Frage gehört aber bereits zu den den Umfang des steuerpflichtigen Einkommens behandelnden Ausführungen. Es wird daher näher erst weiter unten darauf einzugehen sein.

Hat die Gewerkschaft ihr Bergwerk verpachtet, so bezieht sie Einkünfte aus Verpachtung (§ 6 Abs. 1, Ziff. 6), denn als Gewerbetreibender gilt dann der Pächter, nicht der Verpächter des Bergwerks (§ 45 Satz 2). Bilden mehrere Gewerkschaften zum Zweck gemeinsamen Betriebes eine Bergwerksgesellschaft m. b. H., so beziehen sie als Teilnehmer der G. m. b. H. Dividende, also Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 6 Abs. 1, Ziff. 5) [2]). Wird jedoch statt der G. m. b. H. zwecks gemeinsamen Betriebes eine OH., eine KG.

1) Isay, Steuerrecht, S. 37; OVG. Ztschr. f. Bergrecht, S. 52, 268.
2) Isay, Steuerrecht, S. 37.

oder eine andere Gesellschaft errichtet, bei der die Gesellschafter als Unternehmer oder Mitunternehmer anzusehen sind, so gehört ihr Anteil am Geschäftsgewinn zu den „gewerblichen Einkünften" (§ 29 Ziff. 3). Daß juristische Personen Teilnehmer einer solchen Gesellschaft sein können, ist unbestritten [1]).

3. Ermittlung des Einkommens bei Gewerkschaften ohne kaufmännische Buchführung.

Die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens ist verhältnismäßig einfach, wenn die Gewerkschaft im Falle nicht eigenen Betriebes Einkünfte aus Verpachtung oder Kapitalvermögen bezieht. Als steuerpflichtiges Einkommen gilt dann der Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben (§ 7 Abs. 2). Von dem Pachtzins sind die den Verpächter treffenden Lasten (Freikux, Renten für Beschädigung des Grundeigentums), sowie die Werbungskosten (z. B. Absetzungen für Substanzverringerung [2])) abzuziehen. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die die Gewerkschaft als Teilhaber der G. m. b. H. bezieht, werden in der Regel nicht steuerpflichtig sein, wenn nämlich die Gewerkschaft auf Grund ihres Besitzes an Geschäftsanteilen mindestens zu $^1/_4$ an Grund- oder Stammkapital der G. m. b. H. beteiligt ist (§ 11 Ziff. 3 KStG.). Schwieriger ist die Einkommensberechnung, wenn die Gewerkschaft selbst Bergbau betreibt und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb die Grundlage der Ermittlung bilden. Als Einkommen gilt dann der Gewinn, den die steuerpflichtige Gewerkschaft während des Steuerabschnittes aus ihrem Unternehmen gezogen hat. Die Ermittlung dieses Gewinnes ist wiederum verschieden für Gewerkschaften, die Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches führen oder solche, die sich mit einer z. B. für die preußische Gewerkschaft durch § 121 ABG. vorgeschriebenen Mindestbuchführung begnügen, die den Anforderungen des Handelsrechts nicht entspricht. Handelsbücher nach den Vorschriften des HGB. zu führen, sind Kaufleute und Handelsgesellschaften verpflichtet. Die Gewerkschaft zählt weder zu den Handelsgesellschaften noch besitzt sie auf Grund ihres Bergwerksunternehmens ohne weiteres Kaufmannseigenschaft, da der Bergbau als Urproduktion nicht zu den typischen Handelsgeschäften des § 1 Abs. 2 HGB. gehört [3]). Wohl kann ihr unter gewissen Voraussetzungen die Kaufmannseigenschaft zukommen und zwar sowohl nach § 1 HGB. kraft

1) Evers, zu § 7 EStG. Anm. 5, S. 178; Rosendorf, § 13, S. 345.

2) Zu den Absetzungen für Substanzverringerung ist nur der Eigentümer, nicht der Verpächter als solcher berechtigt. OVG. i. St. 15, S. 85; OVG. i. St. 7, S. 112 ff.

3) Staub, § 1 Anm. 37, 85; § 2 Anm. 4; Isay I, § 96 Anm. 17, S. 475; Westhoff-Bennhold, S. 80; a. M.: Rosendorf, § 13 KStG., S. 198.

Gewerbebetriebes, als auch nach § 2 durch die Eintragung ins Handelsregister. Der Betrieb eines Handelsgewerbes neben dem Bergbau steht mit dem gewerkschaftlichen Charakter nicht im Widerspruch, und da alle Unternehmungen der Gewerkschaft als ein einheitliches Ganzes gelten, ist sie dann hinsichtlich ihres ganzen Betriebes als Kaufmann anzusehen [1]). Nach § 2 HGB. wird die Kaufmannseigenschaft durch Eintragung ins Handelsregister begründet, zu der die Gewerkschaft verpflichtet ist, wenn ihre Unternehmungen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erforderlich machen. Ausgeschlossen von der Eintragung sind jedoch die Gewerkschaften, die nach den Landesrechten nicht die Rechte einer juristischen Person besitzen (Art. 5 Einf.Ges. z. HGB.). Die Kaufmannseigenschaft verpflichtet zur Führung von Handelsbüchern gemäß § 38 ff. HGB., vor allem zur Aufstellung einer ordnungsmäßigen Bilanz und eines ordnungsmäßigen Inventars am Schluß des Geschäftsjahres (§ 39). Demgegenüber verpflichtet § 121 ABG. die Gewerkschaft, durch den Grubenvorstand die erforderlichen Bücher führen zu lassen, und § 122 ABG. erläutert näher, welche Buchführung als „erforderlich" anzusehen ist. Sie muß dem Grubenvorstand ermöglichen, den Gewerken in der Gewerkenversammlung eine vollständig belegte Verwaltungsrechnung vorzulegen. Für die Frage, was zu einer „vollständig belegten Verwaltungsrechnung" gehört, kann auf die ausführlichen Darlegungen bei Isay verwiesen werden [2]). Kurz soll hier nur bemerkt werden, daß dazu im allgemeinen drei Arten von Büchern genügen werden: ein Kassabuch, das über die baren Einnahmen und Ausgaben Rechnung legt, ein oder mehrere Bücher, die über die Förderung und den Absatz berichten, und endlich noch ein Hauptbuch, in dem die Gewerkschaft den Gläubigern und Schuldnern ein Konto eröffnet, da sie andernfalls die Übersicht über den Stand ihres Vermögens und der von ihr benötigten flüssigen Mittel verlieren würde. Eine in dieser Weise geführte Verwaltungsrechnung entspricht nicht den Erfordernissen kaufmännischer Buchführung, vor allem nicht der Verpflichtung zur Bilanz- und Inventaraufstellung. Eine Handelsbilanz gibt eine Übersicht über den gesamten Vermögensstand am Ende des Geschäftsjahres, enthält eine Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände, zieht einen Vergleich mit dem Stand des Vermögens zu Beginn des Wirtschaftsjahres und erbringt so ein klares Bild des Jahresreingewinnes. Die nach den §§ 121, 122 „erforderliche" Verwaltungsrechnung erteilt Auskunft nur über die im Laufe des Jahres erfolgten Ausgaben und Einnahmen, über den Anfangsstand der Förderung, den Absatz und den Endbestand

1) Staub, § 1 Anm. 23; Isay I, § 96 Anm. 18, S. 475.
2) Isay, § 121 Anm. 5, S. 662—63.

der Mineralien. Die Vermögensgegenstände der Gewerkschaft (z. B. Maschinen, Grundstücke, Bergwerkseigentum, eigene Kuxe) erscheinen in ihr nur, soweit sie Ausgaben verursachen oder soweit durch sie Einnahmen erzielt werden. Es ist der Gewerkschaft natürlich unbenommen, Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zu führen. Dann wird sie hinsichtlich ihrer einkommensteuerlichen Behandlung durch EStG. § 13 den Kaufleuten gleichgestellt. Begnügt sie sich jedoch mit einer einfachen Verwaltungsrechnung, so wird der als Einkommen zu versteuernde Jahresgewinn nach den Vorschriften des § 12 EStG. ermittelt. Die Geschäftsbücher der Gewerkschaft sind deshalb für die Einkommensermittlung nicht ohne jede Bedeutung. Vielmehr sind sie als Berechnungsgrundlage zu berücksichtigen, soweit sie ordnungsgemäß geführt sind (§ 208 AO.). Allerdings erfüllen sie auch nur diese Aufgabe und sind nicht, wie die nach den Vorschriften des HGB. geführten Handelsbücher, als eine den Umfang des Einkommens bestimmende materielle Unterlage in Betracht zu ziehen [1]). Die Gewinnermittlung nach § 12 EStG. erfordert ein Doppeltes. Einmal müssen die gesamten Einnahmen den Ausgaben gegenübergestellt werden; der sich so als Überschuß oder Verlust ergebende Unterschiedsbetrag gibt aber noch keinen Aufschluß über den wirklichen Reinertrag des Unternehmens. Es müssen vielmehr noch alle Veränderungen im Wert des gesamten Betriebskapitals, sowohl des umlaufenden wie des Anlagekapitals (mit Ausnahme des zum unbeweglichen Anlagekapital gehörenden Grund und Bodens) festgestellt werden, die innerhalb des Steuerabschnitts eingetreten sind. Ein Mehrwert des Betriebskapitals ist dem Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben zuzurechnen, ein Minderwert von ihm abzuziehen. Im einzelnen ist zu dieser Berechnung folgendes zu bemerken:

a) Einnahmen.

Zu den Einnahmen gehören ganz allgemein alle der Gewerkschaft zufließenden Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen (§ 14 EStG.) [2]). Unter Zufließen ist ein wirtschaftlicher Übergang in das Vermögen zu verstehen, ein nur rechtlicher genügt also noch nicht (z. B. durch fiduziarisches Rechtsgeschäft) [3]).

Die Einnahmen gelten innerhalb des Steuerabschnittes als bezogen, in dem sie fällig geworden oder ohne fällig zu sein, dem Steuerpflichtigen tatsächlich zugeflossen sind (§ 11 EStG.). Als Steuerabschnitt gilt bei der Gewerkschaft ohne kaufmännische Buchführung das Kalenderjahr (§ 12 EStG.). Soweit ein geschuldeter

1) Fuchs, § 13 KStG. Anm. 11, S. 119.
2) Über Bewertung von nicht in Geld bestehenden Einnahmen, siehe § 21 EStG.
3) Fuchs, § 13 Anm. 18, S. 126.

Betrag in einem Steuerabschnitt fällig geworden, sein Eingang aber zweifelhaft geworden ist, kann die Gewerkschaft ihn bis zu dem Steuerabschnitt unberücksichtigt lassen, in dem er einbringlich wird (§ 11 Abs. 1 Satz 2). Andererseits sind Eingänge aus zweifelhaft gewordenen Forderungen früherer Jahre in dem Jahre als Einnahme anzusetzen, in dem sie einbringlich geworden sind. Welche Einnahmen im einzelnen zu den gewerblichen Einkünften gehören, richtet sich vornehmlich nach der Verkehrsauffassung. Es sind dies vor allen Dingen Einnahmen, die durch die gewerbliche Tätigkeit erzielt werden, so Gewinne aus Veräußerungen bergbaulicher Produkte, deren Gewinnung, Verarbeitung und Verkauf den Zweck des Unternehmens bilden. Schwieriger ist die Frage, ob auch Gewinne aus einmaligen Veräußerungsgeschäften, die sich auf das Anlagekapital des Betriebes (z. B. Maschinen, Fuhrpark, Inventar, Grundstücke, Bergwerkseigentum) beziehen, zu den steuerpflichtigen Einnahmen zählen. Seitdem die Novelle zum Einkommensteuergesetz von 1921 die einmaligen nicht spekulativen Leistungsgewinne von der Besteuerung ausgenommen hatte, war die Frage entstanden, ob es auch innerhalb des Gewerbebetriebes einmalige, nicht steuerpflichtige Gewinne aus solchen Veräußerungsgeschäften gebe, die nicht eigentlich den Zweck des Unternehmens bildeten, sondern sich auf das der Aufrechterhaltung des Betriebes dienende Anlagekapital bezögen. Es war die Meinung vertreten worden, daß solche „Hilfsgeschäfte des Handels" keine Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit abwerfen könnten, da sich die Einnahmen aus diesen nicht als Erträge der auf dauernden Gewinn berechneten Tätigkeiten ansprechen ließen und ihre Besteuerung dem quellenmäßigen Charakter des Gewerbebetriebes widerspräche, der der gewerblichen Tätigkeit, im Gegensatz zu den „sonstigen Einnahmen" auch im bisherigen Einkommensteuergesetz zukomme [1]). Diese Ansicht wird sich nach der Neuregelung des Gesetzes im vollen Umfang nicht mehr aufrecht erhalten lassen. Es ist zu unterscheiden zwischen Veräußerungen des zum unbeweglichen Anlagekapital gehörenden Grund und Bodens und des sonstigen Anlagekapitals (dem Betriebe dienende Gebäude und alles bewegliche Anlagekapital). Schon der Reichsfinanzhof [2]) hatte dahin entschieden, daß die Gewinne aus Veräußerung des beweglichen Anlagekapitals zum gewerblichen Einkommen zählten, und zwar mehr unter Betonung des Schanzschen Einkommensbegriffes. Das neue Gesetz ist dieser Ansicht gefolgt, indem es einerseits in § 12 Abs. 1 Satz 2 EStG. ausspricht, daß Einnahmen aus der Veräußerung des zum Anlagekapital gehörenden Grund und Bodens außer Betracht bleiben und damit als selbstverständlich voraussetzt, daß Einnahmen aus Ver-

1) Wünschmann, DStZ. 10, S. 402; Karger, DStZ. 10, S. 229; Geiler, Anm. 15, S. 89 ff.; Sternberg, Neue Steuerrundschau, Jahrg. 2, S. 330.
2) RFH. Bd. 12, S. 211—214.

äußerung von den dem Betriebe dienenden Gebäuden und des beweglichen Anlagekapitals zu den steuerpflichtigen gehören. Es bestätigt diesen Grundsatz ferner auch dadurch, daß es die Veräußerung des Geschäftes im Ganzen ausdrücklich in § 30 als Einnahme aus Gewerbebetrieb bezeichnet und sie ebenso wie die Liquidation der Erwerbsgesellschaften wegen der nun erfolgenden Realisation der bisher unversteuert gebliebenen Wertsteigerung des Anlagekapitals der Besteuerung unterwirft. Was aber von der gesamten Veräußerung des Anlagekapitals gilt, muß viel mehr noch bei der Veräußerung einzelner Gegenstände des Anlagekapitals gelten. Nur die Einnahmen aus der Veräußerung des Grund und Bodens und des ihm gleichstehenden Bergwerkseigentums bleiben außer Betracht. Verluste, die aus solchen Veräußerungsgeschäften entstehen, sind andererseits auch nicht abzugsfähig. Als Einnahmen sind ferner nicht zu berücksichtigen Gewinne und Ausbeuten jeder Art, die der Gewerkschaft auf Grund ihres Besitzes an Aktien, Kuxen, Anteilen oder Genußscheinen zufließen, wenn sie mit diesem Besitze mindestens zu $^1/_4$ an dem Grund- oder Stammkapital, oder, wenn ein solches nicht vorhanden ist, an dem Vermögen einer anderen Erwerbsgesellschaft beteiligt ist (§ 11 Ziff. 3 KStG.). Die Beteiligung muß jedoch nachweislich während des ganzen Steuerabschnitts bestanden haben. Dies sog. Privileg der Schachtelgesellschaften soll verhindern, daß die Gewinne, die bei der Tochtergesellschaft besteuert sind, bei der Muttergesellschaft noch einmal zur Besteuerung herangezogen werden und will ferner solche wirtschaftlich notwendigen Beteiligungsverhältnisse begünstigen. Durch das Steuermilderungsgesetz vom 31. 3. 26, Art. III, § 15 ist es erweitert worden und auf den Fall ausgedehnt, daß die Muttergesellschaft bei der Tochtergesellschaft zwar weniger als 25 % besitzt, das von der Muttergesellschaft in die Tochtergesellschaft eingebrachte Vermögen zur Zeit der Einbringung aber mindestens 35 % des Gesamtvermögens der Muttergesellschaft betragen hat. Die Vergünstigung wird jedoch nur bei Erwerbsgesellschaften, deren Steuerabschnitt in der ersten Hälfte des Kalenderjahres endet, letztmals für den Steuerabschnitt 1929/30 und bei Erwerbsgesellschaften, deren Steuerabschnitt in der zweiten Hälfte des Kalenderjahres endet, letztmals für den Steuerabschnitt 1928/29 oder 1929 gewährt [1]).

Als Einnahmen kommen ferner nicht in Betracht die von den Gewerken gezahlten Zubußen. Die ausdrückliche Erwähnung dieser gesellschaftlichen Einlagen in § 6 Ziff. 9 des bisherigen Körperschaftsteuergesetzes ist in dem entsprechenden § 11 Ziff. 6 des jetzigen fortgefallen. Der geänderte Einkommensbegriff ließ eine ausdrückliche

---

1) s. auch: Koppe, Steuermilderungsgesetz, in DStZ., Jahrg. 26, Nr. 4, S. 289.

Erwähnung als unnötig erscheinen, da Einlagen und Zubußen keinen Ertrag der gewerblichen Tätigkeit bilden [1]). Aus demselben Grunde ist im neuen Gesetz auch keine Aufzählung steuerfreier Vermögenszugänge (Erbschaften, Schenkungen usw. — § 12 des bisherigen EStG.) enthalten, da Einkünfte im Sinne des Einkommensteuergesetzes nur aus den in § 6 Abs. 1 genannten acht Einkommensarten fließen können. Die Erwähnung einiger solcher einmaliger Vermögensanfälle in § 6 Abs. 3 [2]) bedeutet also nur eine Klarstellung des geänderten Einkommensbegriffs, ist auch nicht von konstitutiver sondern lediglich deklaratorischer Wirkung (Begründung S. 40). Es soll dadurch zum Ausdruck gebracht werden, daß Einkünfte dieser Art nicht zu den „sonstigen" Leistungsgewinnen (§ 6 Abs. 1 Ziff. 8) gehören. Dagegen kann aus § 6 Abs. 3 nicht geschlossen werden, daß solche einmaligen Vermögensanfälle, die innerhalb eines Gewerbebetriebes erzielt werden, d. h. als Erträge einer auf ihre Gewinnung gerichteten planmäßigen Tätigkeit anzusehen sind, nicht als gewerbliche Einnahmen der Besteuerung unterliegen. Unter dieser Voraussetzung sind sie selbstverständlich wie bisher als gewerbliches Einkommen steuerpflichtig [3]). Allerdings werden Fälle dieser Art recht selten sein [4]).

b) Ausgaben.

Von den Einnahmen sind die Ausgaben abzuziehen, d. h. diejenigen Beträge, die in den §§ 15—17 EStG. und in den §§ 14—16 KStG. für abzugsfähig erklärt werden; sie müssen aus eigenen Mitteln geleistet werden und es darf für sie kein Ersatzanspruch bestehen [5]). In welchem Steuerabschnitt Ausgaben abzuziehen sind, ist nach den in § 11 für die Einnahmen aufgestellten Grundsätzen zu entscheiden. Das Gesetz unterscheidet in § 15 drei Arten von Ausgaben: Werbungskosten, soziale Sonderleistungen und gewisse Schuldzinsen, Renten und dauernde Lasten.

Die wichtigste Gruppe sind die Werbungskosten. Es sind die zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkünfte gemachten Aufwendungen. Zum Erwerbe dienen Kosten zur Beschaffung von Waren, Maschinen und sonstigen Geräten, ferner die Kosten der Förderung, Verwaltung, Miete, Gehälter und Löhne. Zur Sicherung des Einkommens dienen Aufwendungen für Versicherung des In-

1) Rosendorf, § 11 Ziff. 5, S. 184.

2) Die Aufzählung ist nicht erschöpfend.

3) s. Begründung z. EStG., S. 40 und für das bisherige Recht, Geiler, § 5, Anm. 15, S. 89.

4) vgl. das Beispiel bei Fuchs, S. 69, § 10, Anm. 6 a. E.: Eine Bank sucht planmäßig nicht nur in Börsenpapieren spekulative Gewinne, sondern auch im Erwerb von Lotterielosen.

5) Fuchs, § 13 KVStG., S. 127, Anm. 19.

ventars, der Waren und Betriebsanlagen. Zur Erhaltung Kosten für Ausbesserung, Ersatzbeschaffung, bzw. Neubeschaffung, diese aber nur insoweit sie nicht aus dem Rahmen der Werbungskosten herausfallen und eine Verbesserung oder Vermehrung des Vermögens in sich schließen. Zu den Werbungskosten zählen ferner auch Steuern von Grundvermögen und Gewerbebetrieb und sonstige öffentliche Abgaben, soweit diese als Geschäftsunkosten oder Verwaltungskosten zu rechnen sind. Öffentliche Abgaben dieser Art sind z. B. die Umsatzsteuer oder die Wertzuwachssteuer in den Fällen, in denen der Veräußerungsgewinn besteuert wird. Abzugsfähig sind auch die Steuern gemäß § 10 Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes vom 12. 9. 1919 nebst Zuschlägen oder die hierfür gemachten angemessenen Rücklagen (§ 15 Abs. 1 KStG.); ferner die nach dem Aufbringungsgesetz von 1924 zu entrichtenden Jahresleistungen, einschließlich der Zuschläge. Der für den Rückkauf von Einzelobligationen nach den §§ 57—66 des Industriebelastungsgesetzes vom 3. 8. 1924 aufgewendete Betrag ist nicht abzugsfähig (§ 15 Abs. 5 Ziff. 2 EStG.). Grundsätzlich können die Werbungskosten in voller Höhe in dem Steuerabschnitt in Abzug gebracht werden, in dem sie aufgewandt worden sind. Nur bei Anschaffung oder Herstellung von Gegenständen des Anlagekapitals ist zu unterscheiden, ob diese Gegenstände eine kurze Gebrauchsdauer haben, oder in einem längeren Zeitraum benutzt oder verwertet werden sollen. Nur die Aufwendungen für die Gegenstände des kürzeren Gebrauchs, z. B. Handwerkszeug oder Geräte, können in voller Höhe in dem Steuerabschnitt ihrer Anschaffung abgezogen werden. Handelt es sich jedoch um Gebäude, Grubenbauten, Anlagen, Maschinen oder sonstiges Inventar, deren Benutzung und Verwertung sich bestimmungsgemäß über einen längeren Zeitraum erstrecken und die das Einkommen von Jahren sichern sollen, so gelten ihre Anschaffung und Herstellungskosten nicht als Werbungskosten eines, sondern mehrerer Jahre[1]). Sie dürfen daher nicht sogleich in voller Höhe abgezogen werden, sondern können für einen Steuerabschnitt höchstens mit dem Betrage berücksichtigt werden, der sich bei der Verteilung auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung ergibt (§ 16 Abs. 2 EStG.). Nicht statthaft sind diese sog. „Absetzungen für Abnutzung" für Grundstücke, allerdings nur bei Gewerkschaften ohne kaufmännische Buchführung. Die Absetzungen bemessen sich nach der gemeingewöhnlichen Nutzungsdauer des Gegenstandes. Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzung in einem Steuerabschnitt sind zulässig, bedürfen jedoch besonderen Nachweises. Die Absetzungen dürfen von keinem höheren als dem Anschaffungs- oder Herstellungspreis vorgenommen werden und sind nach Hundertsätzen zu bemessen (§ 16 Abs. 3 EStG.). Ein

1) Rosendorf, § 13, S. 291.

etwaiger niedrigerer Gemeinwert kann also zum Ausgangspunkt genommen werden. Zu beachten ist aber, daß diese Absetzungen für Abnutzung nicht noch neben einer für die Gewinnermittlung zu berücksichtigenden Wertminderung des Anlagekapitals als Ausgaben erscheinen dürfen. (Darüber s. unten unter c S. 36).

α) Von Wichtigkeit für den Bergbau sind ferner die „Absetzungen für Substanzverringerung“, die noch zu den Werbungskosten gehören. Der zum Erwerb des Bergwerks bereitgestellte ursprüngliche Kapitalbetrag verringert sich mit Naturnotwendigkeit in dem gleichen Verhältnis, in dem die erworbene Substanzmenge abgebaut wird. Die Absetzungen entsprechen daher hier wie überall einer langsamen Amortisation des Kapitals. Große Schwierigkeiten hat von jeher die Berechnung der Höhe dieser Absetzungen bereitet. § 16 Abs. 4 verweist in dieser Frage auf die in § 16 Abs. 3, S. 2—4 für die Absetzung für Abnutzung gegebenen Vorschriften, die „entsprechend“ Anwendung finden sollen, während in § 13, Ziff. 1 des bisherigen EStG. eine solche Bestimmung fehlte. Danach sollen sich die Absetzungen nach der „gemeingewöhnlichen“ Nutzungsdauer bemessen und von keinem höheren als dem Anschaffungs- oder Herstellungspreise erfolgen. Allein diese Regelung läßt, wie Strutz ausführt, alle Fragen offen, da sie nicht für die besonderen Verhältnisse des Bergbaus paßt [1]). Ein Anschaffungs- oder Herstellungspreis wird in den Fällen, in denen das Bergwerkseigentum durch Verleihung oder Konsolidation erworben ist, nicht gegeben sein und eine „gemeingewöhnliche Nutzungsdauer“ wird sich beim Bergbau in der Regel nicht feststellen lassen. Für die Vorschriften, die entsprechend angewandt werden sollen, fehlen daher die entsprechenden Voraussetzungen und es bleiben alle Fragen offen, die bisher in Rechtsprechung und Literatur erörtert worden sind. Nur so viel ist aus § 16, 4 zu entnehmen, daß die Rechtsprechung des OVG. für den bestehenden Rechtszustand keine Anwendung mehr finden kann, da das EStG. wie auch die AO. stets bei Gegenständen des Anlagekapitals vom Anschaffungs- oder Herstellungspreis ausgehen und Abschreibungen ohne Berücksichtigung der schwankenden Konjunkturwerte zulässig sind. Nach dem OVG. erfolgten die Absetzungen für Substanzverringerung in der Weise, daß unter Zugrundelegung des reinen Substanzwertes der Jahresförderung mit Hilfe der Rentenformel ein Kapital ermittelt wurde, das den gemeinen oder Verkaufswert des gesamten am Schluß des Veranlagungsabschnittes noch vorhandenen Bestandes an Mineralien darstellte [2]). War dieser Wert geringer als der Vergleichswert des vorangegangenen Veranlagungsabschnittes, so erfolgten die Absetzungen in Höhe des

1) Strutz, „Entwurf eines Einkommensteuergesetzes“ in St. u. W., Bd. 4, S. 598.
2) Strutz, § 11 Anm. 74, S. 127.

Unterschiedsbetrags, war er trotz der Substanzverringerung infolge günstiger Konjunktur höher, so unterblieben sie. Diese Berechnung kann heute, wie schon gesagt, keine Anwendung mehr finden. Für das bestehende Recht kommen nach Lion für die Vorschrift des § 16 Abs. 4 zwei Auslegungsmöglichkeiten in Frage[1]). Entweder legt man den Hauptwert auf den Begriff der Absetzung und erblickt in dem § 16 nur deshalb einen Sonderfall der Absetzung für Abnutzung, weil dieser nur von Abnutzung spricht, was für den Substanzverbrauch nicht unmittelbar paßt, oder man legt das Schwergewicht auf die Tatsache der Substanzverringerung. Bei letzterem Gesichtspunkt will man den in der bloßen objektiven Substanzverringerung liegenden Vermögensverlust berücksichtigen. Der erste Weg dürfte dem Gesetz nach seinem Wortlaut in § 16 Abs. 4 näher stehen und sich zum Teil sogar mit ihm decken. Nur ist in den Fällen, wo ein Anschaffungspreis für die zu Beginn vorhandene Substanzmenge nicht vorhanden ist, nicht von einem fiktiven Werte sondern einem aktivierten Betrage, der sich aus den Kosten der Mutung, Verleihung und Erschließung des Grubenfeldes zusammensetzt, als Anfangswert auszugehen. Schwierigkeiten dürfte aber auch bei dieser Lösung die Frage bereiten, auf welchen Zeitraum die Absetzung zu verteilen ist, also die Frage nach der gemeingewöhnlichen Nutzungsdauer des Bergwerks, wie sich denn auch Lion zu dieser Frage nicht ausspricht. Man wird daher den besonderen Verhältnissen des Bergbaus gerechter werden, wenn man den zweiten Weg einschlägt und die Absetzungen nach der tatsächlich geförderten Menge des Minerals bemißt[2]). Bei dieser Berechnungsmethode ist zunächst die Gesamtmenge des bei Beginn des Betriebes im Boden ruhenden Materials zu schätzen; ferner muß, wenn ein Anschaffungspreis für diese Gesamtmenge nicht gegeben ist, der Betrag ermittelt werden, den ein Käufer im Zeitpunkt des Erwerbes unter gemeingewöhnlichen Verhältnissen für sie hätte aufwenden müssen oder, falls sich auch ein solcher Betrag nicht feststellen läßt, den gemeinen Wert des Anfangsbestandes. Von dem ermittelten maßgebenden Betrage ist alljährlich derjenige Bruchteil zu berechnen, der sich aus dem Mengenverhältnis der Jahresförderung zur ursprünglichen Substanzmenge ergibt. Der gefundene Betrag ist die Summe, die nach § 16 Abs. 4 vom Gewinn abgezogen werden darf. Die praktische Schwierigkeit einer solchen Berechnung liegt aber insbesondere in der Ermittlung der beim Erwerb vorhanden gewesenen Mineralmenge und ihres damaligen Wertes[3]). Ein dritter Lösungsversuch war daher seinerzeit im Preuß. Gesellschaftsteuer-Entwurf von 1908 und der im Landtag liegengebliebenen Novelle zum EStG. von 1912 dahingehend unternommen worden, die Absetzung

1) Lion, S. 220—223; zustimmend: Rosendorf, § 13, S. 301.
2) Evers, § 5, Anm. 29, S. 211.
3) Strutz, § 13, Anm. 47, S. 129.

für Substanzverringerung nach einem gewissen Prozentsatz (etwa 3 v. Hundert) vom Verkaufswert der Förderung zu bemessen. Allein auch dieser Weg hat seine Schwächen und wurde weder damals noch bei der Neuregelung dieser Materie durch das Körperschaftsteuergesetz von 1920 für gangbar erachtet [1]).

β) Die zweite Gruppe der abzugsfähigen Ausgaben besteht aus den im Gesetz als Sonderleistungen zusammengefaßten Beträgen. Gemeinsam ist diesen Sonderleistungen ihr sozialer Zweck. Es gehören dazu Steuern an die in Art. 137 der RV. genannten Körperschaften (Kirchen, Religionsgesellschaften) soweit eine solche Besteuerung juristischer Personen überhaupt zulässig ist. Ferner Beiträge zu den öffentlich-rechtlichen Berufs- und Wirtschaftsvertretungen, sowie zu Berufsverbänden ohne öffentlich-rechtlichen Charakter, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, z. B. Handels- und Gewerbekammern, Industrieverbände. Zu erwähnen sind ferner Beträge, die nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung ausschließlich gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken zugeführt werden, Zuwendungen an Unterstützungs-, Wohlfahrts- und Pensionskassen des Betriebes, wenn die dauernde Verwendung für die Zwecke der Kassen gesichert ist; schließlich Vergütungen jeder Art, die auf Grund der Jahresabschlüsse entweder an Mitglieder des Vorstandes, die nicht lediglich zur Überwachung und Beaufsichtigung der Geschäftsführung bestellt sind, oder an Angestellte und Arbeiter für ihre Tätigkeit gewährt werden, soweit sie nicht schon als Werbungskosten abzugsfähig sind (§ 14 Abs. 1, Ziff. 1—3 KStG.).

γ) Als Ausgaben sind drittens zu nennen Schuldzinsen und die auf besonderen privatrechtlichen, öffentlich-rechtlichen oder gesetzlichen Verpflichtungsgründen beruhenden Renten und dauernden Lasten. Schuldzinsen sind Zinsen von Darlehen oder Hypotheken, auch wenn das Darlehen von einem Gewerken gegeben ist, vorausgesetzt, daß die Rückgabe ernstlich gemeint ist und es sich nicht um eine gesellschaftliche Einlage handelt. Als Renten und Lasten, die auf einem besonderen gesetzlichen Verpflichtungsgrunde beruhen, kommen in Betracht: Renten für die Beschädigung und Benutzung des Grundeigentums, der Freikux und die Tradde des clevisch-märkischen Rechts. Beides sind Reallasten, die dem Berechtigten beim Freikux einen Anspruch auf Ausbeuteanteil und bei der Tradde auf einen Anteil am Rohertrag gewähren (§ 224 ABG.). Die Schuldzinsen, Renten und Lasten sind nur dann zu berücksichtigen, wenn sie nicht zu den Werbungskosten gehören und als solche schon in Abzug gebracht worden sind. Sie dürfen auch nicht mit Einnahmen im Zusammenhang stehen, die für die Einkommensteuer außer Betrag bleiben. — Neben den bisher genannten Beträgen (Werbungskosten, Schuldzinsen

1) Evers, § 5 KStG., Anm. 29, S. 212.

usw.) dürfen nach § 15 Ziff. 3 KStG. zur Deckung von Unterbilanzen eingestellte Beträge abgezogen werden. Diese Vorschrift kann für Gewerkschaften, die keine kaufmännischen Bücher führen und keine jährlichen Bilanzen aufstellen, nicht zur Anwendung kommen.

δ) Die Abzugsfähigkeit der Sonderleistungen läßt sich, wie bereits erwähnt, durch ihre soziale Zweckbestimmung rechtfertigen, die der Werbungskosten und der in § 15 Ziff. 3 EStG.[1]) genannten Schuldzinsen, Lasten usw. erklärt sich daraus, daß Aufwendungen dieser Art zur Bildung des Einkommens erforderlich sind und daher nach wirtschaftlicher Anschauung nicht schon als Einkommensverwendung angesehen werden. Alle Ausgaben, die darüber hinaus erfolgen, stellen eine dem Verbrauch natürlicher Personen entsprechende Verwendung des gewerkschaftlichen Einkommens dar und sind daher auch nicht abzugsfähig. Ausdrücklich erwähnt § 17 Ziff. 1 KStG. Aufwendungen zur Verbesserung und Vermehrung des Vermögens, zur Geschäftsbegründung und -erweiterung, zu Kapitalanlagen und zur Schuldentilgung. Auch Aufwendungen zur Ersatzbeschaffung gehören hierher, soweit sie über den Rahmen der Werbungskosten hinausgehen. Nicht abzugsfähig sind insbesondere auch die von der Gewerkschaft zu leistende Körperschaftsteuer und sonstige Personalsteuern (z. B. Vermögensteuer). (§ 17 Ziff. 3 KStG.) Eine neue Bestimmung bringt § 17 Ziff. 4 KStG., wonach Vergütungen jeder Art, die von Erwerbsgesellschaften an die zur Überwachung ihrer Geschäftsführung verfassungsmäßig bestellten Personen, (Mitglieder des Aufsichtsrats, Grubenvorstand, Gewerkschaftsrat usw.) gewährt werden, bei der Einkommensermittlung nicht abgezogen werden dürfen (auch soweit es sich um Werbungskosten handelt). Nach dem ABG. ist die Gewerkschaft verfassungsmäßig nicht — wie z. B. die AG. — zur Bestellung eines nur der Überwachung des Geschäftsbetriebes dienenden Organs verpflichtet, sondern sie hat nur einen Repräsentanten oder mehrgliedrigen Grubenvorstand zu ernennen (§ 117 ABG.). Es hat sich aber in der Praxis auch bei Gewerkschaften das Bedürfnis gezeigt, zwischen den Vorstand und die Gewerkenversammlung ein die Geschäftsführung des Vorstandes ständig überwachendes Organ einzuschieben, und man trägt dem Rechnung, indem teils durch die Satzung ein Aufsichtsrat bestellt, teils der Grubenvorstand oder ein Teil seiner Mitglieder mit dieser Aufgabe betraut wird[2]). Die Vergütungen an Aufsichtsratsmitglieder unterlagen bislang der im Kapitalverkehrsteuergesetz (§§ 63—67) enthaltenen Aufsichtsratsteuer. Die Behandlung dieser Steuer als Verkehrsteuer war sehr umstritten. Während das Reichsgericht dahin neigte, die Aufsichtsratsteuer als eine direkte Steuer vom Ein-

---

1) s. oben *γ*.
2) Isay, § 117, Anm. 2, S. 633.

kommen zu behandeln, hatte der Reichsfinanzhof in ständiger Rechtsprechung daran festgehalten, als Gegenstand der Besteuerung den in der Gewährung der Vergütungen bestehenden Rechtsvorgang anzusprechen [1]). Durch die Neuregelung ist die Frage nun in dem Sinne entschieden, daß unter gleichzeitiger Aufhebung der §§ 63 ff. KVStG. die an die Aufsichtsratsmitglieder gewährten Vergütungen dadurch, daß sie von der Gewerkschaft nicht mehr wie bisher als Werbungskosten abgezogen werden dürfen, einen Teil des steuerpflichtigen Einkommens der Gewerkschaft bilden. Die Gewerkschaft hat also nicht — wie bisher — die Beträge für Rechnung der Aufsichtsratsmitglieder zu entrichten, sondern ist allein Steuerschuldner. Tatsächlich wurde die Steuer auch bisher fast immer von den Gesellschaften getragen, da sie sich den Aufsichtsratsmitgliedern gegenüber meist zu ihrer Übernahme verpflichteten. Jedoch erhöhte sich dann der Betrag der Steuer, da auch diese Übernahme durch die Gesellschaft als eine Leistung an das Aufsichtsratsmitglied angesehen werden mußte [2]). Auf Grund der Ermächtigung des Reichsfinanzministers (§ 17 Ziff. 4, Satz 2) ist der Begriff der „Vergütungen" in § 18 der Durchführungsverordnung zum Körperschaftsteuergesetz näher bestimmt. Danach gelten als Vergütungen alle Leistungen ohne Rücksicht auf ihre Bezeichnung, die Erwerbsgesellschaften oder ihre Rechtsnachfolger als Entgelt für die Überwachung der Geschäftsführung oder als Entschädigung für den Wegfall des Entgelts gewähren. Es macht keinen Unterschied, ob die Vergütungen in festen Beträgen (Gehältern), in Tagegeldern, in Anteilen am Gewinn (Tantiemen) oder in sonstigen geldwerten Vorteilen bestehen (z. B. Stellung einer freien Wohnung, von Fuhrwerk oder Bedienung). Zu den Vergütungen zählen auch Tagegelder, Reisegelder oder sonstige Aufwandsentschädigungen, soweit sie den im Einzelfall erforderlichen Aufwand übersteigen (§ 19 Durchf.-Verordn. zum KStG. [3]). Durch das Wort „gewähren" ist klargestellt, daß die Vergütungen nicht schon bei Fälligkeit, sondern mit dem Augenblick der Gewährung steuerpflichtig werden, z. B. also nicht bei Verzicht auf sie [4]). Es kommt nicht darauf an, ob sie freiwillig oder auf Grund einer Verpflichtung gewährt werden [5]). Sie müssen aber den Berechtigten in ihrer Eigenschaft als Aufsichtsratsmitglied gewährt werden. Daher ist insbesondere nicht steuerpflichtig die Gewährung von Vergütungen an Aufsichtsratsmitglieder für vorübergehende (auf Grund besonderer Vereinbarung erfolgende)

---

1) RG. 67, S. 113; 73, S. 257; 89, S. 175; RFH 1, S. 6; vgl. auch: Rosendorf, S. 459, § 17.

2) Rosendorf, § 17, S. 460.

3) Über die Frage, wann dies als vorliegend erachtet wird, vgl. §§ 20—23 der Durchf.-Bestimmungen des KStG.

4) Rosendorf, § 17, S. 461.

5) Rosendorf, a. a. O. S. 463.

Führung von Vorstandsgeschäften oder sonstige berufliche Tätigkeit im Dienste der Gewerkschaft [1]).

c) Bewertung des Betriebsvermögens.

Ist der Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben festgestellt, so sind daneben noch für die Gewinnermittlung die Veränderungen zu berücksichtigen, die während des Steuerabschnittes bei dem Betriebsvermögen der Gewerkschaft eingetreten sind. Veränderungen können sich sowohl durch Verschiebungen in Menge als auch im Wert des Betriebsvermögens ergeben. Ein Mehrwert ist dem Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben zuzuzählen, ein Minderwert von ihm abzuziehen (§ 12 EStG). Da die Gewerkschaft nicht wie ein Einzelunternehmer eine private Sphäre neben der gewerblichen besitzen kann, gehört ihr gesamtes Vermögen zu dem Betriebsvermögen. Zum umlaufenden Betriebskapital zählen nicht nur Erzeugnisse, Waren und Vorräte, sondern der gesamte Sachbestand [2]) an beweglichen Gütern, also auch alle Roh- und Hilfsstoffe, Heizungs- und Beleuchtungsmittel. Nur Kasse und Forderungen scheiden aus, da die Veränderungen dieser Werte schon bei den Einnahmen und Ausgaben berücksichtigt sind. Grund und Boden, sowie das ihm gleichstehende Bergwerkseigentum sind nicht in Betracht zu ziehen. Ist während des Steuerabschnittes ein Gegenstand des Betriebsvermögens veräußert worden und das Entgelt bis zum Schluß des Steuerabschnittes noch nicht fällig geworden, so ist anstelle des Gegenstandes der Wert der Gegenforderung anzusetzen (§ 12 Abs. 2 EStG.). Es bedeutet dies eine Erweiterung der in § 11 aufgestellten Zurechnungsvorschriften, und eine Übertragung des kaufmännischen Prinzips, sicher ausstehende Forderungen bereits als Einnahmen zum Vermögen zu rechnen, auf nicht buchführende Gewerbetreibende. Für die Bewertung des Betriebsvermögens sind die §§ 19 und 20 maßgebend. Es ist zu unterscheiden, ob die zu bewertenden Betriebsgegenstände zum ersten Mal einer Veranlagung unterliegen oder ob sie bereits in einem früheren Steuerabschnitte zu dem Betriebe gehört haben. Bei der erstmaligen Bewertung ist für die einzelnen Betriebsgegenstände grundsätzlich der gemeine Wert zu Grunde zu legen, den sie am Schluß des Steuerabschnittes besitzen (§ 19 Abs. 1 EStG.). Der gemeine Wert der Gegenstände, die nicht zum Verkauf bestimmt sind, z. B. der Betriebsanlagen, Maschinen usw., ist jedoch nicht der Preis, der bei einem Verkauf des einzelnen Gegenstandes unter Ausschluß außergewöhnlicher Verhältnisse zu erzielen wäre (§ 138 AO.), sondern es ist davon auszugehen, daß

1) RFH. Bd. 6, S. 16.
2) Begründung z. EStG. S. 45.

der Gegenstand auch fernerhin der Fortführung des Betriebes dient. Sein gemeiner Wert ist also der Preis, der bei einer Veräußerung des ganzen Betriebes auf ihn entfallen würde. Anstelle des gemeinen Wertes kann der Anschaffungs- oder Herstellungspreis gewählt werden, selbst wenn er höher als der gemeine Wert ist. Der Anschaffungspreis wird meist leicht festzustellen sein. Schwieriger ist die Ermittlung des Herstellungspreises. Er besteht aus der Gesamtheit der für die Herstellung aufgewendeten Kosten, zu denen nicht nur die unmittelbaren Kosten für Material und Löhne, sondern auch ein Teil der allgemeinen Verwaltungsunkosten zu rechnen sind. Ist ein Anschaffungs- oder Herstellungspreis nicht gegeben, so gilt als solcher der Betrag, der für den Gegenstand im Zeitpunkt seines Erwerbs unter gemeingewöhnlichen Verhältnissen hätte aufgewendet werden müssen (§ 19 Abs. 2, Satz 2). Dieser fiktive Anschaffungspreis ist ein gemeiner Wert, aber nicht der gemeine Verkaufswert des § 138 AO., sondern ein gemeiner Anschaffungswert [1]. Die Wahl zwischen gemeinem Wert oder Anschaffungs- oder Herstellungspreis ist — wie gesagt — nur bei der erstmaligen Bewertung des Gegenstandes zulässig. Bei allen späteren Bewertungen muß an dem einmal gewählten Wert grundsätzlich festgehalten werden. Es kann nur zu einem niedrigeren übergegangen werden, also von dem gemeinen Wert zu dem um die Absetzungen verminderten niedrigeren Anschaffungs- oder Herstellungspreis, oder von dem um die Absetzung verminderten Anschaffungs- oder Herstellungspreis zu dem niedrigeren gemeinen Wert. Durch diese Regelung paßt das Gesetz die steuerlichen Bewertungsvorschriften dem kaufmännischen Grundsatze an, nicht realisierte Konjunkturgewinne nicht zu berücksichtigen, den Abzug nicht realisierter Konjunkturverluste aber zu gestatten. Die Kontinuität der Bewertung wird dadurch gesichert, daß die zum Schluß des Steuerabschnittes erfolgende Bewertung jeweils an die zum Schluß des vorangegangenen Steuerabschnittes anknüpft. Durch die Inflationsjahre, in denen keine Veranlagung stattgefunden hat, war diese Kontinuität unterbrochen. Es war daher erforderlich, für die erstmalige Bewertung am 1. Januar 1925 besondere Übergangsvorschriften zu erlassen, um den Anschluß an die Vorinflationszeit zu gewinnen. Diese Bestimmungen sind in § 29 KStG. und in den §§ 110 ff. EStG. enthalten.

4. Einkommensermittlung bei Gewerkschaften mit kaufmännischer Buchführung.

Der Gewinn der Gewerkschaften, die Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs führen, ist der nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für den Schluß des Steuer-

1) Fuchs, S. 139, § 13, Anm. 29c.

abschnittes ermittelte Überschuß des Betriebsvermögens über das Betriebsvermögen, das am Schluß des vergangenen Steuerabschnitts der Veranlagung zu Grunde gelegen hat (§ 13 EStG. i. V. m. § 13 KStG.). Dieser Überschuß wird durch die zum Schluß des Steuerabschnittes ordnungsmäßig aufgestellte Handelsbilanz ausgewiesen, und da diese Bilanzen Betriebsbilanzen sind, d. h. vor allem der Ermittlung des jährlichen Wirtschaftserfolges zu dienen bestimmt sind, so führt die Gewinnberechnung auf Grund der Vermögensvergleichung im wesentlichen zu denselben Ergebnissen wie die Einkommensermittlung der Gewerbetreibenden nach § 12 des Gesetzes. Die Fassung des dem § 13 entsprechenden § 33 Abs. 2 des bisherigen EStG. und seine Stellung im System hatten Zweifel aufkommen lassen, ob § 33 Abs. 2 eine den Umfang des steuerbaren Einkommens der Buchkaufleute bestimmende materielle Vorschrift enthalte, oder ob darin nur eine besondere Art der Berechnung gegeben werde, sodaß den steuerrechtlichen Vorschriften über die Ermittlung des Einkommens der Vorzug vor den handelsrechtlichen gebühre. Entgegen der überwiegenden Meinung in der Literatur hatte sich der RFH. [1]) für die erste Alternative entschieden und ausgesprochen, daß § 33 Abs. 2 eine den Umfang des steuerbaren Einkommens der Buchkaufleute bestimmende materielle Vorschrift darstelle, die zu einer Sonderbehandlung der Buchkaufleute führe und bald zu ihrem Vorteil, bald zu ihrem Nachteil ausschlage. Dieser Auffassung folgt § 13 EStG. nach, wie sich aus der Fassung, der Systematik des Gesetzes und der Begründung ergibt [2]). Entscheidend für den Umfang des steuerpflichtigen Einkommens der Gewerkschaft ist die von ihr jeweils zum Schluß eines Steuerabschnitts aufgestellte Handelsbilanz, die für die steuerlichen Zwecke allerdings gewisser Berichtigungen unterzogen werden muß. Nach § 13 Satz 2 sind bei der Ermittlung des Gewinnes die steuerrechtlichen Vorschriften über die Entnahmen aus dem eigenen Betrieb, die abzugsfähigen Ausgaben und die Bewertung zu beachten. Ausgehend von der Erkenntnis, daß Handelsrecht und Steuerrecht bei der Regelung der ihnen zu Grunde liegenden Tatbestände von sehr verschiedenen Gesichtspunkten ausgehen, war diese Einschränkung zu Gunsten der steuerrechtlichen Vorschriften erforderlich, um die Handelsbilanz als Grundlage der Ermittlung des steuerrechtlichen Einkommens verwerten zu können. Die handelsrechtlichen Bilanzvorschriften dienen der Solidität des Geschäftsverkehrs und dem Schutze der Gläubiger, sie wollen schwindelhafte Kreditverschaffung durch eine allzugünstige Darstellung der Geschäftslage verhindern. Dagegen hat das Handelsrecht kein Interesse, den Kaufmann von einer zu vorsichtigen Einschätzung seiner Geschäftslage abzuhalten,

1) Rosendorf, § 13, S. 217; RFH. XI, 249.
2) Begründung zum EStG., S. 46.

eine vorsichtige Bewertung des Anlagekapitals, zahlreiche Abschreibungen und die Bildung stiller Reserven zu verbieten. Von anderen Gesichtspunkten geht das Steuerrecht aus. Der Fiskus hat ein Interesse daran, daß die wirkliche Geschäftslage offenbart und das Steueraufkommen nicht geschmälert wird. Die steuerliche Gerechtigkeit verlangt eine gleichmäßige Belastung aller Steuerpflichtigen. Trotzdem kann sich das Steuerrecht nicht dauernd in Widerspruch zu den berechtigten und eingebürgerten Gepflogenheiten des Geschäftslebens setzen und der Bilanzen als Grundlage der Veranlagung entbehren, da die Einkommensermittlung sonst allzugroßen Schwierigkeiten begegnen würde [1]. Einen Ausgleich der Gegensätze bringt § 13 EStG., indem er die Handelsbilanzen als Grundlage der Einkommensermittlung anerkennt, im Interesse des Fiskus aber gewissen steuerrechtlichen Vorschriften den Vorrang einräumt. Durch § 13 EStG. soll der Kaufmann nun keineswegs angehalten werden, seine Handelsbilanzen von vornherein nach steuerlichen Gesichtspunkten aufzustellen. Die kaufmännische Bilanz ist nur nach kaufmännischen Gesichtspunkten und Zwecken aufzustellen. Sie soll die wirtschaftlich klare und tendenzlose Darstellung des Handelserfolges geben [2]. Sie wird dann den steuerlichen Zwecken entsprechend berichtigt und in eine Steuerbilanz umgeprägt. Zu dieser Berichtigung ist sowohl der Steuerpflichtige als das Finanzamt berechtigt. Für die Gewerkschaft ist der Grubenvorstand ohne Zustimmung der Gewerkenversammlung zur Vornahme der Berichtigung berechtigt und verpflichtet. Das Finanzamt kann aber die Vorlegung der unverkürzten Bilanzen verlangen (§ 174 AO.). Die Bilanzen haben die Vermutung der Richtigkeit für sich (§ 208 AO.) und binden sowohl die Steuerbehörde wie den Steuerpflichtigen [3]. Will die Behörde von ihnen abgehen, so muß sie die Unrichtigkeit nachweisen, wobei es aber der Gewerkschaft obliegt, der Steuerbehörde die dazu erforderlichen Unterlagen zu liefern; namentlich die einzelnen Konten zu erklären und die für die Bewertung wesentlichen Umstände anzugeben [4]. Im einzelnen ergeben sich bei einer Gewinnermittlung auf Grund der Vermögensvergleichung folgende Abweichungen von einer Gewinnberechnung nach § 12 EStG.

a) Einnahmen.

Die Frage, welche Einnahmen dem jeweiligen Steuerabschnitt zuzurechnen sind, ist vor allem nach kaufmännischen Anschauungen

---

1) Hensel, S. 83.

2) Becker, § 174, S. 356, Anm. 1 a, 4; Beuck, „Berichtigung der Handelsbilanz“ in DStZ. XV, S. 813; Pick und Schloer, S. 108.

3) Rosendorf, § 13, S. 229; Fuchs, § 13, Anm. 13, S. 120.

4) Pick und Schloer, S. 108.

zu entscheiden. Steuerabschnitt ist das Wirtschaftsjahr, für das die Gewerkschaft jährliche Abschlüsse fertigt. Es muß für das Gesamteinkommen einheitlich sein. Seine Ergebnisse sind in einheitlicher Rechnung zusammenzufassen (§ 12 Abs. 1 a KStG.). Zu den Einnahmen rechnet alles, was nach betriebswirtschaftlichen und kaufmännischen Gesichtspunkten Gewinn des Kaufmannes ist und in der Bilanz erscheint. Es gehören dazu vor allem, wie bei den Gewerkschaften ohne kaufmännische Buchführung, Gewinne aus Veräußerungsgeschäften, die einen Ausfluß gewerblicher Tätigkeit bilden. Darüber hinaus kommen hinzu die Gewinne aus Veräußerung des unbeweglichen Anlagekapitals, Grund und Bodens und des Bergwerkseigentums, die bei den nicht bilanzierenden Gewerkschaften nicht als Einnahmen in Ansatz zu bringen sind. Umgekehrt mindern Verluste aus solchen Veräußerungsgeschäften den Bilanzgewinn und somit auch das steuerpflichtige Einkommen. Vor allem wirkt sich aber die Sondergewinnermittlung der kaufmännischen Gewerkschaft auf Grund ihres Bilanzgewinnes darin aus, daß auch einmalige Leistungsgewinne ohne Rücksicht auf ihren spekulativen Charakter und einmalige Vermögensanfälle, wie Erbschaften, Schenkungen, als Bilanzbestandteile zu den steuerpflichtigen Einnahmen zählen, während diese Gewinne im Rahmen einer Einkommensberechnung nach § 12 EStG. steuerfrei bleiben, sofern sie keine Erträge der Quelle „Gewerbebetrieb" bilden. Die Sonderbehandlung der Buchkaufleute führt in diesem Punkt zu einem für sie nachteiligen Ergebnis. Bemerkt sei hier jedoch, daß bei der Liquidationssteuer nach ausdrücklicher Vorschrift des § 18 Abs. 1 diese grundsätzlich steuerfreien Vermögenszugänge vom Bilanzgewinn abgesetzt werden dürfen. Eine analoge Bestimmung für die jährliche Gewinnberechnung wäre vielleicht am Platz, zumal die Nachteile der Sonderbehandlung nicht mehr wie bisher durch eine vorteilhaftere Stellung hinsichtlich der abzugsfähigen Ausgaben ausgeglichen werden[1]). Steuerfrei bleiben nach ausdrücklicher Vorschrift des § 11 Ziff. 3 KStG. auch bei der bilanzierenden Gewerkschaft Gewinne aus Ausbeuten von Tochtergesellschaften. Sie sind zur Berechnung des steuerfreien Einkommens vom Bilanzgewinn abzusetzen.

b) Ausgaben.

Nach § 33 Abs. 2 EStG. vom 29. 3. 1920 waren bei der Berechnung des Geschäftsgewinnes nur die steuerrechtlichen Vorschriften über die nicht abzugsfähigen Ausgaben des § 15 Einkommensteuergesetz und § 8 Körperschaftsteuergesetz zu beachten. Es mußte also z. B. die von der Gewerkschaft zu entrichtende Körperschaftsteuer, soweit sie unter den Geschäftsunkosten verbucht war, dem Bilanz-

---

1) vgl. dazu unter 4 b.

gewinn wieder hinzugesetzt werden. Keiner Berichtigung dagegen bedurfte es, um der Vorschrift des § 15 Ziff. 1 EStG. 1920 zu genügen, wonach Aufwendungen zur Verbesserung und Vermehrung des Vermögens und zur Schuldentilgung nicht abgesetzt werden dürfen, da nach anerkannten Bilanzgrundsätzen jeder Ausgabe, die eine Kapitalanlage darstellt, ein Bilanzaktivum entspricht, jede Ausgabe zur Tilgung von Schulden die Passiva vermindert[1]). Im übrigen schied die Frage aus, inwieweit sich die Betriebsausgaben mit dem Begriff der Werbungskosten decken[2]). Unter die abzugsfähigen Betriebsausgaben fielen also bisher auch die nur mittelbar mit dem Betriebe zusammenhängenden Aufwendungen, z. B. Repräsentationsgelder, Vereins- und Verbandsbeiträge und sonstige einmalige das Vermögen betreffende Aufwendungen[3]). Insofern war also der Kaufmann besser gestellt als der nicht buchführende Gewerbetreibende, der Ausgaben nur soweit abziehen durfte, als sie sich als Werbungskosten nach § 13 EStG. 1920 charakterisieren ließen. Die Werbungskosten aber trugen objektiven Charakter. Bei der Festsetzung der Betriebsausgaben ist dem subjektiven Ermessen des Buchkaufmanns ein weit größerer Spielraum gelassen. § 13 EStG. v. 10. 8. 1925 bringt nun für den Kaufmann eine Verschlechterung seiner Lage, da er jetzt alle steuerrechtlichen Vorschriften über die abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen Ausgaben zu beachten hat. Soweit die „Betriebsausgaben" also über die oben 3 b S. 29 behandelten Werbungskosten, Sonderleistungen, Schuldzinsen und Renten hinausgehen, müssen sie — ebenso wie z. B. Körperschaftsteuer, Aufsichtsratstantiemen usw. — bei der Berichtigung der Handelsbilanz den einzelnen Konten oder dem Gesamtgewinn wieder hinzugesetzt werden. Wichtig für die bilanzierende Gewerkschaft ist § 15 Ziff. 3 KStG., nach dem die Beträge abgezogen werden dürfen, die zur Beseitigung eines aus früheren Jahren stammenden Verlusts am Grund- oder Stammkapital, also zur Deckung einer Unterbilanz vorgetragen werden. Bei Fehlen eines Grund- und Stammkapitals tritt an seine Stelle die Summe der Einlagen oder die Summe der Anschaffungs- oder Herstellungspreise der zum Betriebsvermögen gehörigen Gegenstände im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG. Durch diese Fassung des § 15 Ziff. 3 sind die durch die Fassung des entsprechenden § 7 Ziff. 3 des bisherigen KStG. entstandenen Zweifel beseitigt worden, ob die Vorschrift auch auf Berggewerkschaften Anwendung finde, da diese kein Grund- oder Stammkapital besitzen und Verluste aus früheren Jahren den Jahresgewinn nicht mindern[4]). Gleichzeitig wird durch die Fassung des Paragraphen der steuerrechtlich maßgebende, bis-

1) Isay, Steuerrecht, S. 54.
2) RFH. Bd. 13, S. 101 und S. 107.
3) Pick, „Handels- und Steuerbilanz", in DStZ. Bd. 14, S. 719.
4) Rosendorf, § 15, S. 430.

her sehr umstrittene Begriff der Unterbilanz gegeben. Nach kaufmännischer Anschauung ist eine Unterbilanz bei jedem Jahresverlust gegeben, selbst wenn dieser nicht zu einem Verlust am Grund- oder Stammkapital führt und aus vorhandenen Reserven gedeckt werden kann. Dagegen hat indessen der Reichsfinanzhof ausgesprochen, daß für das Steuerrecht das Vorhandensein einer Unterbilanz nur dann anerkannt werden könne, wenn diese durch satzungsgemäß oder freiwillig gebildete Reserven nicht gedeckt werden könne und so zu einem Verlust am Grund- oder Stammkapital oder an der Summe der Einlagen oder Anschaffungs- oder Herstellungspreise der dem Betrieb dienenden Gegenstände führe, eine Auffassung, die nun im § 15 Ziff. 3 festgelegt worden ist[1]). Selbstverständlich muß die Unterbilanz in der nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten berichtigten Handelsbilanz, also der Steuerbilanz, ausgewiesen werden (§ 15 Satz 3). Für die Gewerkschaft ist zu beachten, daß trotz Fehlen eines Gewinnes Ausbeute verteilt werden kann, ein Vorgang, der eine Kapitalrückzahlung in sich schließt. Trotz Ausbeuteverteilung kann also ein Verlustvortrag bestehen bleiben und gegen Gewinne späterer Jahre verrechnet werden[2]).

c) Bewertungsvorschriften.

Bei der Ermittlung des Gewinnes sind ferner die steuerrechtlichen Vorschriften für die Bewertung des Betriebsvermögens (§§ 19 und 20 EStG.) zu beachten[3]). Unter den Aktiva erscheint in der Bilanz auch das Bergwerkseigentum. Die Minderung seines Wertes ist wie bei den Gewerkschaften ohne kaufmännische Buchführung in Form der Absetzungen für Substanzverringerung zu berücksichtigen. Aus der großen Zahl der sich durch Beachtung der steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften für die Bilanzberichtigung ergebenden Besonderheiten mag hier nur kurz Folgendes herausgenommen werden. Abschreibungen wegen Wertminderung erfolgen ohne Rücksicht darauf ob ihnen ein Gewinn gegenübersteht[4]). Sie müssen angemessen sein, und dürfen nicht zur Bildung stiller Reserven führen. Abschreibungen von immateriellen Werten sind zulässig, sofern diese sich als werterhöhendes Moment in der Bilanz ausdrücken[5]). Unzulässig sind Abschreibungen auf 1 Mark-Konten[6]). Zweifelhaft gewordene Forderungen können durch Abschreiben ihres wahrscheinlichen Wertes berücksichtigt

---

1) Begründung, S. 16 zum KStG; RFH. Bd. 3, 333; a. M.: Rosendorf, § 15, S. 439.
2) Isay, Steuerrecht, S. 55.
3) s. oben unter 3c S. 36.
4) OVG. i. St. 13, S. 246.
5) RFH. Bd. 4, S. 203.
6) RFH. Bd. 4, S. 203.

werden[1]), zukünftige Ereignisse, soweit sie den Gegenwartswert des Unternehmens mindern[2]). So kann z. B. wenn durch Bergschäden eine Vermögensschädigung des Grundbesitzes hervorgerufen ist und infolgedessen für die Gewerkschaft eine Schuldverbindlichkeit erwächst, ein entsprechender Schuldposten in die Bilanz eingestellt werden, auch wenn der Grundbesitzer seinen Ersatzanspruch noch nicht geltend gemacht hat[3]). Auf die Form der Abschreibung kommt es nicht an. Sie kann auch durch Einsetzung besonderer Konten, Wertberichtigungs-, Erneuerungs- oder Delkredere-Konto erfolgen[4]). Ist die Handelsbilanz nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten berichtigt, so bildet sie gleichzeitig den Ausgangspunkt und die Vergleichsunterlage der Steuerbilanz des nächsten Jahres. Es wird also zweckmäßig sein, den durch die Bilanzberichtigung erfolgten Änderungen durch Anlegung fortlaufender steuerlicher Abschreibungstabellen Rechnung zu tragen[5]). Um die durch die Inflationszeit unterbrochene Bilanzkontinuität wieder herzustellen, sind auch für die bilanzierenden Gewerkschaften in den §§ 104—110 EStG. i. V. m. § 29 KStG. besondere Bestimmungen für die erstmalige Bewertung am 1. Januar 1924 erlassen.

5. Durchschnittssätze als Hilfsmittel der Besteuerung.

Bisher ist das nach den steuerrechtlichen Vorschriften unter Berücksichtigung aller Umstände sorgfältig zu ermittelnde Einkommen des Steuerpflichtigen als Grundlage der Besteuerung behandelt worden. Als Hilfsmittel der Besteuerung führt § 46 EStG. eine Besteuerung nach Durchschnittssätzen ein, vor allem für Fälle, in denen — wie z. B. bei einer ungeordneten Buchführung — das individuelle Einkommen nicht einwandfrei ermittelt werden kann. Von einer Besteuerung nach dem dreijährigen Durchschnitt, die in den alten Landessteuergesetzen teilweise üblich war und deren Wiedereinführung bei der Beratung des Gesetzes im Reichstagsausschuß gelegentlich gefordert wurde, ist wegen der Unzulänglichkeit einer solchen Besteuerung bei den heutigen ungeklärten Wirtschaftsverhältnissen Abstand genommen worden[6]). Auch die Durchschnittssätze, die unter Mitwirkung der Landesbehörden festzusetzen sind, sollen nicht angewandt werden, wenn die Gewerkschaft in ihrer Steuererklärung abweichende Angaben macht und sie beweist oder so belegt, daß eine von den Durchschnittssätzen abweichende Schätzung geboten ist.

---

1) RFH. Bd. 4, S. 136.
2) RFH. Bd. 5, S. 342.
3) RFH. Bd. 17, S. 304.
4) Fuchs, § 13, S. 125.
5) Pick und Schloer, S. 109.
6) Rosendorf, § 13, S. 320—323.

Grundsätzlich bleibt es also bei der Besteuerung des Individualeinkommens. Durchschnittssätze können auch für die Ermittlungsgrundlagen des Einkommens festgelegt werden, d. h. die Veranlagung kann unter Anwendung von Pauschsätzen erfolgen, wie sie z. B. für die Werbungskosten oder die zulässigen Absetzungen aufgestellt werden.

B. Die als Einkommen zu besteuernde Mindestsumme.

Während eine Einkommensbesteuerung nach Durchschnittssätzen von einer Schätzung des vermutlich erzielten Gewinns ausgeht, enthält § 10 Abs. 2 KStG. eine weitere Grundlage der Einkommensbesteuerung, die an andere Merkmale anknüpft, z. B. an die sich im Verbrauch offenbarende Leistungsfähigkeit, und für Fälle gedacht ist, in denen der Steuerpflichtige kein Einkommen bezogen hat oder mit seinem deklarierten Einkommen offensichtlich hinter seiner tatsächlichen Leistungsfähigkeit zurückbleibt. Die Leistungsfähigkeit der Gewerkschaft zeigt sich vor allem in den von ihr gezahlten Aufsichtsrats- und Vorstandstantiemen, ferner auch in der an die Gewerken verteilten Ausbeute. § 10 Abs. 2 KStG. stellt daher fest, daß mindestens als Einkommen die Summe der Vergütungen jeder Art zu versteuern ist, die an Mitglieder des Aufsichtsrats für den Steuerabschnitt gewährt worden sind. Die Vorschrift deckt sich mit § 17 Ziff. 4, der die Nichtabzugsfähigkeit der Aufsichtsratsvergütungen anordnet und sie so der Körperschaftsteuer unterwirft. Da diese Regelung als Ersatz für die aufgehobene Aufsichtsratsteuer gedacht ist, sollen die Vergütungen an Aufsichtsratsmitglieder und ihnen gleichstehende Grubenvorstände auch dann körperschaftsteuerpflichtig sein, wenn die Gewerkschaft im Steuerabschnitt keinen Gewinn gemacht oder sogar mit Verlust gearbeitet hat. Diesem zu versteuernden Mindestbetrage können die Gewinnanteile hinzugerechnet werden, die für den Steuerabschnitt ausgeschüttet worden sind, sofern sie nicht aus Vermögen stammen, das bei seinem Entstehen in den letzten 3 Jahren der Besteuerung nach diesem Gesetz unterlegen hat. Dabei ist aber zu untersuchen, ob die Ausbeuteverteilung nicht eine Rückzahlung überflüssig gewordenen Kapitals in sich schließt. Dann kann natürlich auch eine Besteuerung nicht in Frage kommen [1]). Dem zu versteuernden Mindestbetrage kann schließlich auch die Summe der Tantiemen, Entschädigungen und Belohnungen hinzugesetzt werden, die an Mitglieder des Vorstands und Angestellte in leitender Stellung für den Steuerabschnitt gewährt worden sind, ohne daß sie vertraglich zugesichert waren, da sich auch in solchen Zahlungen die tatsächliche Leistungsfähigkeit der Gewerkschaft zeigen kann (§ 10 Abs. 2 b KStG.).

---

1) Rosendorf, § 10, S. 167.

III. Steuersatz.

Das Einkommen oder der an seiner Stelle zu versteuernde Mindestbetrag werden zur Berechnung der Körperschaftsteuer auf volle 10 Reichsmark nach unten abgerundet (§ 20 KStG.). Die Körperschaftsteuer beträgt bei allen Erwerbsgesellschaften, also auch bei der Gewerkschaft (§§ 2 und 4 KStG.), 20 % des Einkommens (§ 21 Ziff. 1 KStG.). Derselbe Satz galt auch nach dem bisherigen Gesetz für Erwerbsgesellschaften. Daneben wurde noch ein Zuschlag von 15 % der Beträge erhoben, die als Gewinnanteile jeder Art von der Gesellschaft ausgeschüttet wurden, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob diese Gewinne aus dem steuerpflichtigen Einkommen des letzten Jahres oder aus dem Gewinnvortrag oder sonstigen Reserven früherer Jahre stammten. Um die hohe Besteuerung der in der Hand der Bezieher wiederum als Einkommen zu besteuernden Gewinne zu mildern, war bestimmt, daß ein je nach der Höhe des Einkommens abgestufter Teil der um die damalige Kapitalertragsteuer gekürzten Gewinnanteile auf die Einkommensteuer angerechnet werden konnte. Durch das Geldentwertungsgesetz vom 30. 3. 1923 wurde wegen der gleichzeitigen Aufhebung der Kapitalertragsteuer die Zuschlagsteuer auf 25 % erhöht und die Anrechnung der damaligen Geldentwertung angepaßt. Im neuen Gesetz (§ 21 KStG.) ist die Zuschlagsteuer völlig fortgefallen, da man eine derartig hohe Belastung für stabile Wirtschaftsverhältnisse nicht mehr für tragbar hielt und eine ungünstige Beeinflussung der Dividendenpolitik vermeiden wollte [1]). Es sollte auch der Unterschied in der Besteuerung der Kapital- und Personalgesellschaften möglichst gemildert werden, um zu verhindern, daß Gesellschaftsformen lediglich aus steuerlichen Gesichtspunkten gewählt oder geändert werden. Die von der Gewerkschaft verteilte Ausbeute unterliegt jetzt nur noch dem 10prozentigen Abzug vom Kapitalertrag, der aber keine Besteuerung der Gewerkschaft darstellt, sondern nur eine an der Quelle erhobene Einkommen- oder Körperschaftsteuer der Bezieher, also auch keine Vorbelastung des Kapitalertrages (wie nach der aufgehobenen Kapitalertragsteuer) bedeutet. Sofern daher die von der Gewerkschaft verteilte Ausbeute einer Muttergesellschaft zufließt, die das Privileg der Schachtelgesellschaft genießt, muß der Abzug vom Kapitalertrag für diesen Betrag unterbleiben, da er nach § 11 Ziff. 3 KStG. steuerfreies Einkommen der Muttergesellschaft bildet (§ 25 KStG.).

§ 4.

Umsatzsteuer.

Als eine Steuer, die den Geschäftsbetrieb der Gewerkschaft belastet, ist auch die Umsatzsteuer anzusehen. Sie soll daher in diesem

1) Rosendorf, § 21, S. 488; Pick und Schloer, S. 131.

Zusammenhang kurz mitbehandelt werden, obwohl sie für die Gewerkschaft im Vergleich mit anderen Gesellschaftsformen keine Besonderheiten enthält. Die Umsatzsteuerpflicht der Gewerkschaft ergibt sich aus § 1 Ziff. 1 des Gesetzes, wonach jeder, gleichviel, ob er natürliche oder juristische Rechtspersönlichkeit besitzt, steuerpflichtig ist, der Lieferungen und Leistungen innerhalb der von ihm selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt. Als gewerbliche Tätigkeit gilt für dieses Gesetz nach § 1 Ziff. 1 Satz 2 auch die Urerzeugung, also auch der Bergbau. Ob die Gewerkschaft als juristische Person immer einen „selbständigen Gewerbebetrieb" im Sinne des Umsatzsteuergesetzes besitzt, ist bestritten worden. Der Reichsfinanzhof hat sich in mehreren Entscheidungen [1]) dahin ausgesprochen, daß eine juristische Person auch als abhängiges Organ einer anderen angesehen werden kann und dann nicht als „selbständiges" umsatzsteuerpflichtiges Subjekt in Betracht kommt. Wann im einzelnen Falle eine Abhängigkeit der Gewerkschaft vorliegt, ist Tatfrage. Sie ist dann anzunehmen, wenn die Tätigkeit im wirtschaftlichen Organismus so ausgeübt wird, daß die Gewerkschaft in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung eines anderen Unternehmers steht [2]). Eine Steuerbefreiung für Gewerkschaften, deren Erträge dem Reich oder den Ländern zufließen, kennt das Umsatzsteuergesetz nicht. Sie sind steuerpflichtig, ebenso wie staatliche Bergwerke und andere werbende Staatsbetriebe [3]). Gegenstand der Umsatzsteuer sind, wie schon erwähnt, alle Lieferungen und sonstigen Leistungen, die von der Gewerkschaft innerhalb ihres Betriebes im Inlande gegen Entgelt ausgeführt werden. Der Begriff der Leistung ergibt sich aus dem bürgerlichen Gesetzbuch. Eine Lieferung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist eine Leistung, bei der der Lieferer dem Abnehmer die Verfügung über eine Sache verschafft (§ 5 Umsatzsteuergesetz). Leistungen und Lieferungen werden meist auf ein Rechtsgeschäft, also einen Vertrag zurückgehen. Umsatzsteuerpflichtig sind aber auch die sog. Zwangsumsätze, bei denen ein freiwilliges Rechtsgeschäft fehlt und die Leistung auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird [4]). Die Leistungen und Lieferungen müssen im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit erfolgen. Zur gewerblichen Tätigkeit gehört aber nicht nur der An- und Verkauf oder die Bearbeitung von Waren, sondern auch die sog. Handelshilfsgeschäfte, die der Aufrechterhaltung und Fortführung des Betriebes dienen, wie z. B. der Verkauf unbrauchbarer oder unmoderner Maschinen

1) RFH. Bd. 3, S. 220; 4, S. 117; 9, S. 167; dagegen: Gutachten VI, S. 126 und Entsch. d. Groß. Senats V, 321.

2) RFH. Bd. 3, S. 291; ähnlich: 2, S. 339.

3) Ausnahmen s. § 3 Ziff. 1, 2 UmsStG.

4) § 1 Ziff. 1, Satz 3 UmsStG.: Marcuse-Hedding, S. 455.

und sonstigen Anlagekapitals [1]). Überhaupt werden grundsätzlich bei der Gewerkschaft, die ja keine private Sphäre besitzen kann, alle Geschäfte einen Ausfluß der gewerblichen Tätigkeit bilden und daher der Umsatzsteuer unterliegen, soweit sie nicht unter die sachliche Steuerbefreiung des § 2 fallen. Eine Ausnahme bildet der Verkauf des Geschäfts im Ganzen, da hier nicht mehr von einer gewerblichen Leistung, einer Leistung innerhalb des Gewerbebetriebs, gesprochen werden kann. Der Verkauf des Geschäfts im Ganzen gehört auch nicht mehr zu den Hilfsgeschäften des Handels, da er nicht der Fortführung und Aufrechterhaltung des Unternehmens dient. Umsatzsteuerpflichtig sind ferner nur solche gewerblichen Leistungen und Lieferungen, die von dem Unternehmen nach außen hin erfolgen. Dabei werden mehrere Geschäftsbetriebe der Gewerkschaft als eine wirtschaftliche Einheit, als eine Unternehmung betrachtet [2]). Lieferungen und Leistungen, die zwischen diesen einzelnen Unternehmungen stattfinden, unterliegen also nicht der Umsatzsteuer. Dies muß auch dann gelten, wenn einzelne Unternehmungen der Gewerkschaft aus wirtschaftlichen Gründen unter eigener Firma und mit juristischer Selbständigkeit im Geschäftsleben auftreten, sofern sie mit dem Hauptunternehmen der Gewerkschaft eine wirtschaftliche Einheit bilden und der Betrieb der Untergesellschaft nur als eine Betriebsstätte des Hauptunternehmens anzusehen ist. Nach § 2 UmsStG. ist ferner eine Anzahl gewerblicher Leistungen und Lieferungen aus wirtschaftlichen und sozialen Gründen von der Umsatzsteuer befreit. Zum Teil sind dies Leistungen, die schon den Tatbestand einer anderen Steuer bilden und daher einer unerträglichen Doppelbesteuerung unterliegen würden. So sind nach § 2 Ziff. 7 umsatzsteuerfrei Leistungen, soweit sie eine Steuerpflicht nach dem Kapitalverkehrsteuergesetz Teil I (Gesellschaftsteuer) begründen oder soweit sie für Vergütungen im Sinne des § 17 Ziff. 4 des Körperschaftsteuergesetzes gewährt werden (Aufsichtsratsteuer). Von den sonstigen Ausnahmen sollen noch erwähnt werden: die Steuerfreiheit der Kreditgewährungen und Umsätze von Geldforderungen (§ 2 Ziff. 2), der Verpachtung oder Vermietung von Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten (Bergwerkseigentum) (§ 2 Ziff. 4), der üblichen Naturalleistungen an Werksangestellte und Werksarbeiter (§ 2 Ziff. 10).

Ist die Steuer nach dem Umsatzsteuergesetz begründet, so wird sie von dem für die steuerpflichtige Leistung vereinnahmten Entgelte berechnet. Erfolgt die Besteuerung nach Zeitabschnitten (§ 33), so ist die Gesamtheit der in den Zeitabschnitten vereinnahmten Entgelte zu Grunde zu legen (§ 8 Abs. 1). Der Satz der allgemeinen Umsatzsteuer war durch § 13 UmsStG. in der Fassung des Art. IV

---

1) Marcuse-Hedding, S. 456; RFH., Gutachten 4, S. 92; Entsch. 6, S. 76.
2) Pick und Schloer, S. 172.

§ 1 Nr. 4 des Gesetzes über Änderung der Verkehrsteuern und des Verfahrens vom 10. August 1925 auf 1 % ermäßigt worden. Durch das Gesetz über Steuermilderungen zur Erleichterung der Wirtschaftslage vom 31. 3. 1926 ist dieser Satz mit Wirkung vom 1. 4. 1926 weiterhin auf 0,75 % heruntergesetzt worden (Art. II § 3 u. § 7, § 33 und § 37).

3. Kapitel.

Die Besteuerung des Vermögens.

§ 5.

Vermögensteuer.

Die erste Besteuerung des Vermögens nach dem Kriege brachte das Reichsnotopfergesetz vom 31. 12. 1919. — Als einmalige Abgabe vom Vermögen gedacht, die jedoch wegen ihrer Höhe nicht sofort erhoben werden konnte, sondern auf mehrere Jahre verteilt werden mußte, kam dieses Gesetz bereits einer periodischen Vermögensteuer nahe, jedoch mit dem Nachteil, daß diese auf Grund einer einmaligen Veranlagung erhoben wurde, ein Umstand, der bei den abnormen Wirtschaftsverhältnissen der Nachkriegszeit der Durchführung des Gesetzes bald ein Ende bereitete. Es folgte ihm das Vermögensteuergesetz vom 8. 4. 1922, dieses wiederum abgelöst durch das Vermögensteuergesetz und das Reichsbewertungsgesetz von 10. 8. 1825, Gesetze, die eine laufende Vermögensabgabe mit periodischer Veranlagung bringen.

I. Steuerpflicht.

Vermögensteuerpflichtig sind bergbautreibende rechtsfähige Vereinigungen und nichtrechtsfähige Berggewerkschaften (§ 2 Ziff. 2a VStG.). Diese Terminologie lehnt sich eng an die entsprechende Bestimmung des KStG. § 4 Abs. 1 an. Es kann also auf die im § 3, I gemachten Ausführungen verwiesen werden, besonders auch, was die Entstehung und Endigung der Steuerpflicht anbetrifft. Eine Abweichung enthält das Vermögensteuergesetz nur insofern, als es die persönliche Steuerbefreiung von Unternehmen aufrecht erhält, deren Erträge ausschließlich dem Reiche, den Ländern oder den Gemeinden (Gemeindeverbänden) zufließen. (§ 4 Abs. 1, Ziff. 3 VStG.) Während die entsprechende im KStG. vom 8. 4. 1922 enthaltene Bestimmung im neuen KStG. vom 10. 8. 1925 fallengelassen ist und im Gegenteil alle solche Unternehmungen ebenso wie Betriebe und Anstalten des öffentlichen Rechts grundsätzlich für körperschaftsteuerpflichtig erklärt werden. Gewerkschaften, deren sämtliche Kuxe sich z. B. in der Hand der oben genannten Körperschaften des öffentlichen Rechts befinden, haben keine Vermögensteuer zu entrichten.

Der Begriff „Unternehmung" im Sinne des § 4 Abs. 1, Ziff. 3 VStG. schließt nicht aus, daß diese „Unternehmung" in Form einer Gewerkschaft oder einer sonstigen juristischen Person organisiert ist, erforderlich ist nur, daß der Gesamtertrag der Gewerkschaft dem Reich, den Ländern oder den Gemeinden zufließt. Gleichgültig bleibt, ob die Erträge teilweise der einen oder der anderen dieser Körperschaften anheimfallen [1]).

II. Objektiver Tatbestand der Besteuerung.

Den objektiven Tatbestand der Vermögensteuer bildet, wie schon der Name anzeigt, das Vermögen. Als „Vermögen" gilt nach § 5 VStG. das Vermögen im Sinne des Reichsbewertungsgesetzes, das für alle Reichs- und Landessteuern, die auf das Merkmal des Vermögens abgestellt sind, einen einheitlichen Vermögensbegriff aufstellt und die Bewertung dieses Vermögens einheitlich regelt. Die in Betracht kommenden Steuern gelten als Einheitswertsteuern, die nach den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes ermittelten Werte als Einheitswerte im Sinne dieses Gesetzes (§ 1 Abs. 3). Als Vermögen gilt nach § 2 RBwG. das gesamte unbewegliche und bewegliche Vermögen nach Abzug der Schulden. Innerhalb dieses Rahmens unterscheidet das Gesetz 5 verschiedene Vermögensarten, eine Unterscheidung, die vor allem den Zwecken der Bewertung dient. Das Vermögen der Berggewerkschaften rechnet zu dem „Betriebsvermögen", da zu ihm nach § 26 Abs. 1 alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit gehören, die den Betrieb eines Gewerbes, dem durch § 26 Abs. 1, Satz 2 RBwG. der Bergbau gleichgestellt wird, als Hauptzweck zu dienen bestimmt ist. Während bei natürlichen Personen das Betriebsvermögen nur einen Teil des Gesamtvermögens darstellt und zu untersuchen ist, welche Gegenstände im einzelnen der wirtschaftlichen Einheit des Gewerbebetriebes gewidmet sind, setzt § 26 Abs. 2 RBwG. fest, daß sämtliche Gegenstände der dort genannten Gesellschaften, unter ihnen auch Berggewerkschaften, einen Gewerbebetrieb bilden. Darüber wird unten unter III S. 53 bei der Frage der Wertfeststellung näher zu handeln sein.

Vor dem Reichsbewertungsgesetz konnte es fraglich erscheinen, ob landwirtschaftlich genutzte Grundstücke oder städtischer Grundbesitz oder Mietshäuser der Gewerkschaft zu ihrem Betriebsvermögen zu rechnen seien und ein dieser Vermögensart entsprechender Wertmaßstab an sie gelegt werden mußte. Zur Entscheidung dieser Frage war es nötig, die tatsächliche Zweckbestimmung dieser Gegenstände zu untersuchen und zu prüfen, ob sie dem Betriebe oder betriebsfremden Zwecken dienten [2]). Durch § 26 Abs. 2 RBwG. werden

1) Strutz, Vermögensteuergesetz, § 5, Anm. 6, S. 57.
2) Hierzu vgl. Begründung, S. 38.

alle diese Gegenstände ausnahmslos dem Betriebsvermögen ohne Berücksichtigung ihrer besonderen Zweckbestimmung zugeschlagen. Diese Regelung entspricht den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes, das Einkünfte aus landwirtschaftlichem oder städtischem Grundbesitz, die die Gewerkschaft neben ihrem Bergwerksbetriebe bezieht, einheitlich als gewerbliche behandelt, ferner auch der bereits erwähnten Vermutung, daß alle Betriebe der Gewerkschaft ein einheitliches Ganzes bilden und dem Bergbau dienen [1]), schließlich auch den Vorschriften des Handelsrechts. Eine andere Frage ist es, wie solche Vermögensgegenstände zu bewerten sind. In dieser Hinsicht trifft das Gesetz eine bestimmte Regelung, auf die jedoch erst unten bei der Frage der Wertermittlung eingegangen werden soll.

Das bisher Gesagte bezog sich auf Fälle, in denen die Gewerkschaft einen eigenen Betrieb unterhält. Hat sie ihr Bergwerk verpachtet, so wird dieses dessenungeachtet bei ihr als Betriebsvermögen angesetzt, da nach § 26 Abs. 3 als „selbständiger gewerblicher Betrieb des Eigentümers“ auch solche Gegenstände gelten, die einem anderen als dem Eigentümer zum Betrieb eines Gewerbes dienen, wenn sich unter ihnen dauernd dem Betrieb gewidmete Gegenstände (Gegenstände des Anlagekapitals) befinden, die als solche nach Art und Menge im wesentlichen zur Ausübung eines selbständigen Gewerbebetriebes genügen würden. Durch den Nachsatz soll verhindert werden, daß das verpachtete Bergwerk dadurch des Charakters als gewerblichen Unternehmens entkleidet wird, daß einzelne zum Betriebe erforderliche, geringfügige Gegenstände (z. B. Maschinen) zurückbehalten werden. Es genügt, wenn die verpachteten Anlagegegenstände „im wesentlichen“ einen selbständigen Betrieb ermöglichen. Liegen diese Voraussetzungen vor, so sind nicht nur die Gegenstände des Anlagekapitals zum Betriebsvermögen zu rechnen, sondern auch die Gegenstände des Betriebskapitals (Umlaufskapital), die der Eigentümer außer den Anlagegegenständen etwa dem Unternehmer zur Verfügung gestellt hat [2]). Fraglich könnte erscheinen, ob § 26 Abs. 3, der die Zurechnung von verpachteten Anlagegegenständen zum Betriebsvermögen des Eigentümers regelt, auch dann Anwendung findet, wenn lediglich das Bergwerkseigentum an dem noch unaufgeschlossenen Felde von der Gewerkschaft verpachtet worden ist. Denn nach § 26 Abs. 3, Satz 2 RBwG. soll die Vorschrift nicht für unbebaute Grundstücksflächen gelten, die einem anderen als dem Eigentümer zum Betriebe seines Gewerbes dienen und nur zu diesem Zweck dem anderen von dem Eigentümer überlassen sind, wohl aber für unbebaute Grundstücksflächen, die zur Ausbeutung des Grund und Bodens überlassen sind, wie z. B. Steinbrüche und Kalkbrüche. In der an-

1) OVG., i. Z. f. Bergrecht 52, S. 268.
2) Begründung, S. 38.

gezogenen Bestimmung ist zwar nur von „Grundstücken" die Rede, sie muß m. E. aber auch für Berechtigungen gelten, auf die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, so auch für das Bergwerkseigentum, da dieses den Grundstücken auch im Reichsbewertungsgesetz grundsätzlich gleichgestellt wird (z. B. im § 34 Abs. 2 RBwG.). Das Bergwerkseigentum wäre danach als Gewinnungsrecht an dem verliehenen Felde wie ein Grundstück zu behandeln, das zur Ausbeutung des Grund und Bodens berechtigt, und wie dieses beim Eigentümer als Betriebsvermögen anzusetzen. Bei der Gewerkschaft, die das gepachtete Bergwerk ausbeutet, ist dies natürlich nicht bei der Vermögensfeststellung in Ansatz zu bringen, wohl kann es sich aber fragen, ob das daran bestehende Nutzungsrecht nicht einen selbständigen Wert darstellt [1]). Man wird diese Frage verneinen müssen, wenn das Nutzungsrecht gegen einen jährlichen Pachtzins eingeräumt ist, da hier Leistung und Gegenleistung sich einander aufheben, wohl aber muß das Recht aus dem Pachtvertrag oder einer Dienstbarkeit berücksichtigt werden, wenn es gegen eine einmalige Vergütung erworben wurde [2]).

Nicht zum Betriebsvermögen gehören die Gegenstände, die nicht zum „sonstigen Vermögen" gehören (§ 26 Abs. 4). Hierzu rechnen z. B. nichtpatentierte Erfindungen und Vermögensbeträge, die für ausschließlich gemeinnützige und Wohlfahrtszwecke zurückgelegt sind und deren Verwendung nach Substanz und Ertrag zu solchen Zwecken gesichert ist (vgl. dazu § 38 Abs. 1, Ziff. 1, Satz 2 und 3, § 39, Ziff. 6, 9 und 10 RBwG.). Außer Ansatz bleibt bei der Ermittlung des Betriebsvermögens der Gewerkschaft auch der Wert einer Beteiligung an einer Tochtergesellschaft, wenn die Beteiligung $^1/_4$ des Vermögens der Tochtergesellschaft ausmacht (§ 27 RBwG.). In der Vermögensbesteuerung der Erwerbsgesellschaften ist insofern eine Doppelbesteuerung enthalten, als auch die Mitgliedschaftsrechte an diesen Gesellschaften bei den einzelnen Gesellschaftern wiederum der Vermögensteuer unterliegen. Um diese Doppelbesteuerung zu mildern, war in § 12 des bisherigen Vermögensteuergesetzes vom 8. 4. 1922 zur Ermittlung des Reinvermögens der Abzug des eingezahlten Grund- oder Stammkapitals, bei Berggewerkschaften der Abzug eines entsprechenden Betrages [3]), vom Rohvermögen vorgesehen. Eine entsprechende Vorschrift ist im Reichsbewertungsgesetz nicht mehr enthalten. Eine Milderung der Vermögensdoppelbesteuerung wird aber dadurch geschaffen, daß nach § 43 RBwG. Aktien, Kuxe und sonstige Anteile, sowie Genußscheine der in § 26 Abs. 2, Ziff. 1 bezeichneten Art beim

1) Isay, Steuerrecht, S. 10.
2) OVG. i. St. 18, S. 106.
3) Der aus dem Erwerbspreis und den Anlage- und Erweiterungskosten abzüglich des durch Schuldaufnahme gedeckten Aufwandes zu berechnen war.

Eigentümer der Anteile oder Genußscheine nur mit der Hälfte des festgesetzten Steuerkurswertes oder ermittelten Verkaufswertes anzusetzen sind. Für Gesellschaften, die als Muttergesellschaften über $^1/_4$ an dem Vermögen von Tochtergesellschaften beteiligt sind und die aus berechtigten wirtschaftlichen Gründen von einer Verschmelzung mit der Tochtergesellschaft absehen, erschien diese Milderung jedoch noch nicht ausreichend und es wurde daher das Privileg der Schachtelgesellschaft entsprechend der bereits im KStG. enthaltenen Regelung in das Reichsbewertungsgesetz übernommen [1]). Durch Art. 14 des Steuermilderungsgesetzes ist es auch für den Bereich des Reichsbewertungsgesetzes für den Fall erweitert, daß die Muttergesellschaft zwar mit weniger als 25% an dem Vermögen der Tochtergesellschaft beteiligt ist, der Wert des von ihr in die Tochtergesellschaft eingebrachten Vermögens aber zur Zeit der Einbringung mindestens 35% des Wertes ihres Gesamtvermögens betragen hat. Die Vergünstigung kann erstmals praktisch werden für die Feststellung des Vermögens nach dem Stand vom 1. 1. 1927, letztmals wird sie für die Vermögensfeststellung nach dem Stand vom Beginn des 1. 1. 1930 gewährt. — Zur Ermittlung des Gesamtvermögens sind schließlich vom Rohvermögen noch die Schulden abzuziehen. Bei der Gewerkschaft, die nur Betriebsvermögen besitzen kann, gilt der für dieses festgestellte Einheitswert zugleich als Einheitswert des Gesamtvermögens, ohne daß es einer besonderen Feststellung bedarf (§ 45 RBwG. Abs. 2). Zu den Schulden gehören sämtliche persönliche und dingliche Schulden der Gewerkschaft. Nicht abzugsfähig sind Schulden und Lasten, die in wirtschaftlicher Beziehung zu Gegenständen stehen, die nicht zum Vermögen im Sinne des RBwG. gehören (§ 47 Abs. 2). Zur Beantwortung der Frage, ob Schulden als bestehend anzusehen sind, ist nicht nur das bürgerliche Recht entscheidend, sondern es können auch wirtschaftliche Gesichtspunkte maßgebend sein [2]). Dabei genügt aber nicht die Möglichkeit des Eintretens einer Zahlungsverpflichtung, sondern die Notwendigkeit der Verpflichtung muß am maßgebenden Feststellungstage bereits in sicherer Aussicht stehen [3]). Mögliche Zahlungsverpflichtungen aus schwebenden Rechtsstreitigkeiten dürfen daher auch wirtschaftlich noch nicht als Schulden angesehen werden, so lange es ungewiß ist, wie der Rechtsstreit ausgeht. Aus demselben Grunde darf auch der Reingewinn, der sich an dem für die Vermögensfeststellung maßgebenden Zeitpunkte noch zur Verfügung der Gewerkschaft befindet, nicht als Schuldposten in Rechnung gestellt werden, obgleich er in absehbarer Zeit als Ausbeute oder Tantieme verteilt werden soll, denn im maßgebenden Vermögensfeststellungszeitpunkt besteht ein sich als Gesellschaftsschuld darstellender Anspruch

1) Begründung S. 43; außerdem: Erler-Koppe § 27, S. 161.
2) RFH. Bd. 10, S. 80.
3) Beuck, S. 233, 234.

der Gewerken auf Ausbeute (oder des Aufsichtsrats auf Tantieme) noch nicht. Dieser Anspruch entsteht erst durch den Beschluß der vielleicht erst viel später stattfindenden Gewerkenversammlung. Zur Zeit der Vermögensfeststellung ist jedoch noch ungewiß ob und in welcher Höhe der Anspruch zur Entstehung gelangen wird [1]). Anderseits braucht Ausbeute, die vor dem Hauptfeststellungszeitpunkt bereits verteilt worden ist, dem Gewerkschaftsvermögen nicht wieder hinzugesetzt zu werden [2]). Zu den abzugsfähigen Schulden gehören auch Steuerschulden, soweit sie zur Zeit der Vermögensfeststellung bereits entstanden sind. Nicht abzugsfähig sind insbesondere die laufende Vermögensteuer und andere laufende Steuern, auch die Belastung des Unternehmers auf Grund des Industriebelastungsgesetzes und auch des Aufbringungsgesetzes vom 30. 8. 1922 (§ 47 Nr. 1b RBwG.), da es sich in diesen Gesetzen — wie noch unten zu zeigen sein wird — nicht um eine Kapitalschuld im eigentlichen Sinne, sondern nur um laufende Abgaben handelt. Die Abzugsfähigkeit rückständiger Leistungen bleibt aber auch hier unberührt.

III. Die Bewertung des Vermögens.

Das Vermögen ist bei der Veranlagung zur Vermögensteuer mit dem Einheitswerte anzusetzen, der bei unbeschränkt Steuerpflichtigen für das gesamte Vermögen festgestellt wird (§ 3 Nr. 2 RBwG.). Da bei der Gewerkschaft die Begriffe „Gesamtvermögen" und „Betriebsvermögen" sich decken, und gleichzeitig alle ihr gehörigen Gegenstände einen gewerblichen Betrieb, also eine Wirtschaftseinheit bilden [3]), werden bei ihr nach § 3 Nr. 1 Reichsbewertungsgesetz Einheitswerte für die Wirtschaftseinheit ihres Betriebsvermögens und die in § 31 Abs. 3 bezeichneten Vermögensgegenstände festgestellt. Hinsichtlich der Bewertung verweist § 31 Abs. 1 auf die Vorschriften der AO., vor allem auf die §§ 137, 138. Danach ist grundsätzlich der gemeine Wert zu Grunde zu legen und die Wirtschaftseinheit des gewerblichen Betriebes im Ganzen zu bewerten. Der Begriff der Wirtschaftseinheit (§ 137 Abs. 2 AO.) wird durch § 9 RBwG. in der Weise ergänzt, daß für eine wirtschaftliche Einheit mehrere Gegenstände nur insoweit in Betracht kommen, als sie demselben Eigentümer gehören. Eine Gesamtbewertung ist in der Regel ohne ein Ausgehen von den einzelnen Gegenständen des Betriebsvermögens undurchführbar. Bei der Ermittlung des gemeinen Werts der einzelnen Gegenstände ist dem Gesichtspunkt der Gesamtbewertung (§ 137 Abs. 2, § 139 Abs. 1) in der Weise Rechnung zu tragen, daß diese mit dem Wert angesetzt werden, den sie unter Voraussetzung der

1) Strutz, Vermögensteuergesetz, S. 71.
2) so auch für das Reichsnotopfer: Isay, Steuerrecht, S. 28.
3) Erler-Koppe, § 3, S. 87.

Fortführung des Betriebes für den Betrieb haben (§ 31 Abs. 2 RBwG.). Der Gesamtwert des Betriebes darf nicht unter der Summe der sich für die einzelnen Gegenstände aus § 31 Abs. 1—4 ergebenden Werte, vermindert um die Schulden und Rücklagen (§ 28) des Betriebes, zurückbleiben. Sind Abschreibungen im Hinblick auf einen niedrigeren Gesamtwert des Unternehmens erforderlich, so haben sie also grundsätzlich bei den einzelnen Gegenständen stattzufinden. Man wird jedoch aus § 31 Abs. 5 nicht folgern dürfen, daß Abschreibungen nicht auch in Form von Gesamtabschreibungen vorgenommen werden dürften, da es grundsätzlich gleichgültig ist, wo die Korrektur erfolgt [1]). Wie sich aus der Begründung (S. 40) ergibt, sollte durch die Vorschrift nur doppelten Abschreibungen vorgebeugt werden. Zu der Frage, wie weit die Jahresbilanzen der Gewerkschaft bei der Aufstellung der Vermögensteuerbilanz zu berücksichtigen sind, äußert sich das RBwG. nicht. Wie schon im 1. Kapitel S. 14 ausgeführt worden ist, sind diese Jahresbilanzen als Ertragsbilanzen als Grundlage für eine Vermögensaufstellung zu Steuerzwecken grundsätzlich ungeeignet. Da jedoch eine Vermögensbewertung ohne sie auf erhebliche Schwierigkeiten stoßen würde, sind sie in der Weise zu berücksichtigen, daß die einzelnen Bilanzansätze als Rechnungsfaktoren für die Vermögensbewertung zu Grunde zu legen sind. Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände erfolgt ebenso wie die Gesamtbewertung nach dem gemeinen Wert (Verkaufswert, §§ 137 Abs. 1, 138 AO.) unter Berücksichtigung ihrer Zugehörigkeit zu einem Unternehmen, das nicht aufgelöst, sondern weitergeführt werden soll (§ 139 Abs. 1). Der § 139 Abs. 2 wird durch das RBwG. (§ 31 Abs. 1) jedoch ausdrücklich für unanwendbar erklärt. Das bedeutet aber noch nicht, daß der Anschaffungspreis für die Bewertung des Vermögens völlig belanglos ist. Er kann vielmehr einen guten Anhaltspunkt für die Bewertung geben. Denn bei stetigen Wirtschaftsverhältnissen darf man unterstellen, daß der Anschaffungspreis sich im Regelfalle mit dem gemeinen Wert decken, und daß weiter der Anschaffungspreis abzüglich einer angemessenen Abschreibung für Abnutzung regelmäßig mit dem gemeinen Wert am maßgebenden Bewertungszeitpunkt übereinstimmen wird [2]).

Neben der Bewertung nach dem gemeinen Wert schreibt § 31 Abs. 3 eine besondere Bewertung für gewisse Gegenstände des Betriebsvermögens vor, für die selbständig ein Einheitswert festgestellt wird, mit dem sie bei der Feststellung des Einheitswerts der gewerb-

1) Erler-Koppe, § 31, S. 177.

2) vgl. auch: § 12 der Durchführungsbestimmungen zum RBwG. vom 14. 5. 26 RGBl. S. 292: wonach dem gemeinen Wert der Anschaffungs- oder Herstellungspreis, gegebenenfalls nach Abzug eines angemessenen Abnutzungsbetrages gleichzustellen ist, wenn die Anschaffung oder Herstellung nach dem 31. 12. 23 erfolgt ist. Dies gilt jedoch nicht für die in § 31 Abs. 3, 4 RBwG. bezeichneten Gegenstände.

lichen Betriebe angesetzt werden [1]). Vermögensgegenstände, die unabhängig von ihrer Zugehörigkeit zu einem gewerblichen Betrieb betrachtet nach ihrer Nutzungsart einen landwirtschaftlichen, forstwirtschaftlichen oder gärtnerischen Betrieb (§§ 11, 22, 23) bilden würden, sind nach den Vorschriften der §§ 11—25 zu bewerten, nach § 13 i. V. m. § 152 AO. also regelmäßig nach dem Ertragswert. Die Vorschrift kommt berechtigten Klagen der Industrie entgegen, daß Vermögensgegenstände dieser Art wegen ihrer Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen mit einem anderen, regelmäßig höheren Wert als andere landwirtschaftlichen Betrieben dienende Gegenstände bewertet wurden. Aus demselben Grunde schafft § 31 Abs. 3 Satz 2 ein weiteres Bewertungsprivileg für Grundstücke, die unabhängig von ihrer Zugehörigkeit zu einem gewerblichen Betrieb betrachtet, zum Grundvermögen (§ 34) gehören würden. Sie sind nach den Vorschriften der §§ 34—37 zu bewerten: bebaute Grundstücke, die in ortsüblicher Weise bebaut sind oder gewerblichen Zwecken dienen, also nach ihrem Ertragswert (für dessen Ermittlung der jährlich durch Vermietung oder Verpachtung im Durchschnitt nachhaltig erzielbare Reingewinn zu Grunde zu legen ist) (§ 35 Abs. 1). Für andere Grundstücke, z. B. unbebaute, die aber als Bauland oder Land zu Verkehrszwecken anzusehen sind, kommt unter gewissen Voraussetzungen der gemeine Wert in Frage (§ 152 Abs. 1 AO.; § 36 Abs. 1). Keine Anwendung aber findet die Sonderbewertung auf solche zu einem gewerblichen Betriebe gehörenden Berechtigungen, die wie das Bergwerkseigentum ein gegenüber der allgemeinen Benutzung des Grund und Bodens (Erbbaurecht) besonderes Recht gewährleisten, ebenso auf das Zubehör von Grundstücken, Maschinen und sonstigen Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage des Grundstückes verwandt sind und als Zubehör des Grundstückes anzusehen sind (§ 31 Abs. 3 Satz 2 und 3). Diese Gegenstände werden nach den bereits oben entwickelten, für die Ermittlung des gemeinen Wertes maßgebenden Grundsätzen bewertet. Das Privileg der Sonderbewertung von Betriebsgrundstücken enthält in mancher Beziehung gegenüber dem bestehenden Rechtszustand eine Klarstellung und will, wie bereits erwähnt, berechtigten Klagen der Industrie über die bisherige Art der Bewertung abhelfen. Es ist vor allem gedacht an städtische Mietshäuser, Arbeiterwohnungen und unbebaute Grundstücksflächen, die nun wie andere Grundstücke dieser Art vornehmlich nach ihrem Ertragswert zu bewerten sind. Nach der Begründung S. 41 soll sich das Privileg aber auch auf sonstige Grundstücke, Werks- und Verwaltungsgebäude, erstrecken [2]), wie denn auch der Wortlaut des § 31 Abs. 3 Satz 2 kaum eine andere Auslegung übrig läßt. Auch

---

1) vgl. auch: § 3, Nr. 1 und Erler-Koppe zu § 31 Abs. 3, Satz 2, S. 181.
2) Erler-Koppe zu § 31, S. 181.

solche Gebäude sollen mit ihrem Ertragswert angesetzt werden, für dessen Ermittlung beispielsweise ein Ertrag zu Grunde zu legen wäre, den diese Gegenstände durch Verpachtung oder Vermietung an ein gleichartiges Unternehmen abwerfen würden. Die Regelung des § 31 Abs. 3 Satz 2 muß aber insoweit große Bedenken erregen, als es sich um Grundstücke und Gebäude handelt, die zu der Wirtschaftseinheit des Bergwerkes in engster Beziehung stehen und sich nicht unabhängig von dieser Einheit lediglich als landwirtschaftliches oder Grundvermögen der Gewerkschaft betrachten lassen. Insofern steht sie im Widerspruch zu der Vorschrift des § 31 Abs. 1 und des § 137 AO., daß jede Wirtschaftseinheit für sich zu bewerten und ihr Wert im Ganzen festzustellen ist. Will man einen Gesamtwert des Unternehmens ohne die zu ihm gehörigen Gebäude und Anlagen feststellen, so wird man mitunter zu eigenartigen Ergebnissen gelangen. Man denke nur an eine Gewerkschaft, die über zahlreiche Arbeiter- und Verwaltungsgebäude verfügt und in abgelegener Gegend liegt, wodurch der Wert dieser Gebäude für das Gesamtunternehmen noch wesentlich gesteigert wird. Der Gesamtwert dieses Bergwerkes dürfte ein ungleich höherer sein als der eines gleichartigen Unternehmens, welches über keine Gebäude dieser Art verfügt. Der für die Arbeiterwohnungen und sonstige Gebäude des ersten Unternehmens ermittelte, vielleicht sogar recht geringe Ertragswert, dürfte aber um vieles geringer sein, als der Wert, den diese Gegenstände infolge ihrer Zugehörigkeit zu dem Bergwerk und ihrer Lage in Wirklichkeit für das Gesamtunternehmen besitzen. Mit Recht scheint mir daher Becker zu fordern, daß eine Grenze hinsichtlich der Bewertung der in § 31 Abs. 3 Satz 2 bezeichneten Grundstücke, Gebäude und Anlagen da zu ziehen sei, wo der Wert dieser Gegenstände unabhängig von einer Betrachtung ihrer Zugehörigkeit zu der Wirtschaftseinheit eines gewerblichen Betriebes nicht festgestellt werden und eine Bewertung nach dem Ertragswert daher nicht in Frage kommen könne [1]). Andernfalls steht man vor unlösbaren Schwierigkeiten, wie seinerzeit zwischen den §§ 139 Abs. 2 und 137 AO. Freilich spricht gegen diese Auslegung der Wortlaut des Gesetzes und die Begründung. Eine weitere Durchlöcherung des Grundsatzes der Gesamtbewertung der Wirtschaftseinheit enthält § 31 Abs. 4 RBwG., der bestimmt, daß Wertpapiere und Anteile sowie Genußscheine an Gesellschaften der im § 26 Abs. 2 Nr. 1 bezeichneten Art ohne Rücksicht auf den zu Grunde gelegten Abschlußzeitpunkt (§ 29) nach den Vorschriften der §§ 40—43 zu bewerten sind und mit diesen Werten zur Feststellung des Einheitswertes des gewerblichen Betriebes anzusetzen sind. Danach ist vor allem der Steuerkurs dieser Wert-

---

1) Becker, „Entwurf eines Reichsbewertungsgesetzes" in St. u. W. IV 1925, S. 475; auch: Erler-Koppe, § 31 Anm. 184 RBwG.

papiere, andernfalls ihr Verkaufswert maßgebend (§ 40 Abs. 2); dagegen wird der besondere Wert, den die Wertpapiere infolge ihrer Zugehörigkeit zu einer wirtschaftlichen Einheit besitzen können, nicht in Betracht gezogen [1]). Für die Erwerbsgesellschaften hat diese Frage indessen dadurch sehr an Bedeutung verloren, daß der Wert solcher Beteiligungen außer Ansatz bleibt, wenn die Gesellschaft mindestens zu $^1/_4$ an dem Vermögen der Tochtergesellschaften beteiligt ist, andernfalls aber die Beteiligung beim Eigentümer nur mit der Hälfte des festgesetzten Steuerkurswertes oder ermittelten Kaufwertes angesetzt wird (§ 43 RBwG.). Über die Bewertung gewisser Gegenstände des Betriebsvermögens können rechtsverbindliche Richtlinien erlassen werden (§ 32) [2]). Fraglich muß auch hier erscheinen, inwieweit diese Richtlinien auf § 139 Abs. 1 AO. Rücksicht nehmen können [3]). Eine gewisse Korrektur des durchlöcherten Grundsatzes der Gesamtbewertung einer Wirtschaftseinheit scheint mir § 33 RBwG. zu enthalten. Danach ist, falls für die Anteile der Gewerkschaft und die von ihr ausgegebenen Genußscheine Steuerkurswerte festgesetzt sind, der Einheitswert für das Bergwerk mit der Summe der für die Anteile und Genußscheine festgesetzten Steuerkurswerte anzusetzen. In dem Kurswert der Kuxe und Genußscheine kommt zweifellos die Meinung des unterrichteten Publikums über den Gesamtwert des Unternehmens zum Ausdruck. Da aber der Börsenkurs bei schwankenden Konjunkturverhältnissen nicht immer ein getreues Spiegelbild der wirklichen Vermögenslage der Gesellschaften darstellt und die Kurse durch Spekulationskäufe und -verkäufe nicht unwesentlich beeinflußt werden können, greift die Festsetzung des Einheitswerts nach der Summe der Steuerkurswerte nur aushilflich ein und findet keine Anwendung, wenn die Summe der Steuerkurswerte das nach den allgemeinen Bewertungsvorschriften festgestellte Vermögen um $^1/_{10}$ übersteigt oder hinter ihm zurückbleibt (§ 33 Satz 2). Im ersten Fall kann der Steuerpflichtige, im letzteren das Finanzamt die Feststellung des Einheitswertes des Betriebes nach den allgemeinen Bewertungsvorschriften verlangen; dieses Recht kann jedoch nur bis zum Ablauf der Einspruchsfrist gegen den endgültigen Feststellungsbescheid über den Einheitswert des Betriebes geltend gemacht werden (§ 33 Satz 3).

Die Feststellung der nach den Vorschriften des RBwG. zu ermittelnden Einheitswerte wird nach dem Stand an einem bestimmten Zeitpunkt vorgenommen (Feststellungszeitpunkt) (§ 5 Abs. 1). Die allgemeine Feststellung der Einheitswerte (Hauptfeststellung) erfolgt nach dem Stand vom Beginn des 1. Januar in Zeitabständen von je einem Jahr (§ 5 Abs. 2); Hauptfeststellungen in größeren als jährlichen Zeitabständen können durch Rechtsverordnung des Reichs-

1) Becker, a. a. O., S. 475—476.
2) Die Begründung nennt S. 41 Maschinen, anstehende Kohlenvorräte.
3) Becker, a. a. O., S. 447.

finanzministers angeordnet werden. Neben der Hauptfeststellung finden unter bestimmten Voraussetzungen Neu- und Nachfeststellungen zu dem Zeitpunkt statt, in dem das die Neu- und Nachfeststellung begründende Ereignis eintritt (§ 5 Abs. 3 in Verbindung mit § 75 Abs. 2, § 76 Abs. 3). Zwischen zwei Hauptfeststellungszeitpunkten liegt der sog. Hauptfeststellungszeitraum, der bei Neu- und Nachfeststellung schon vorzeitig endet und neu bis zum Ende des allgemeinen Hauptfeststellungszeitraumes weiterläuft (vgl. § 6). Bei Gewerkschaften, die regelmäßig jährliche Abschlüsse zu einem anderen Zeitpunkt als dem Hauptfeststellungszeitpunkt fertigen, ist auf Antrag des Grubenvorstandes anstelle des Hauptfeststellungszeitpunktes der Schluß des letzten Wirtschaftsjahres zu Grunde zu legen, das dem Hauptfeststellungszeitpunkt unmittelbar vorangeht. Der auf dem zu Grunde gelegten Abschlußzeitpunkt ermittelte Einheitswert des Vermögens gilt dann als Einheitswert am Hauptfeststellungszeitpunkt (§ 29 Satz 1 und Satz 2). An diesen Antrag bleibt die Gewerkschaft auch für künftige Hauptfeststellungszeiträume insofern gebunden, als sie stets den Schluß des letzten regelmäßigen Wirtschaftsjahres zu Grunde zu legen hat (§ 29 Satz 3). Bei der Veranlagung einer Einheitswertsteuer ist der Einheitswert zu Grunde zu legen, in dessen Feststellungszeitraum der für die Veranlagung der Einheitswertsteuer maßgebende Zeitpunkt fällt (§ 7). Das Vermögensteuergesetz §§ 11 ff. schließt sich hinsichtlich der Regelung der für die Vermögensteuerveranlagung maßgebenden Zeitpunkte eng an das RBwG. an, indem als Hauptveranlagungszeitpunkt der jeweilige Hauptfeststellungszeitpunkt im Sinne des § 5 Abs. 2 des RBwG. gewählt wird, also der 1. Januar des jeweiligen Kalenderjahres. Für Neu- und Nachveranlagungen sind die entsprechenden Feststellungszeitpunkte des RBwG. maßgebend.

IV. Steuersatz.

Zur Berechnung der Vermögensteuer wird das Vermögen auf volle Hunderte nach unten abgerundet (§ 6 VStG.). Der Steuersatz beträgt 5 v. Tausend des abgerundeten Vermögens. Bei Vermögen unter 50000 Mark und solchen über 250000 Mark kommt ein mehrfach abgestufter niedrigerer, bzw. höherer Satz zur Anwendung (§ 7 Abs. 2 und 3 a. E.). Zu beachten ist jedoch, daß bei Gewerkschaften, deren Vermögen der Ertragsbesteuerung durch Länder und Gemeinden unterliegt, die Steuer nie den Höchstsatz von 5 v. Tausend überschreiten kann (§ 7 Abs. 3 a. E.).

§ 6.

Industriebelastungs- und Aufbringungsgesetz.

Die im Sachverständigengutachten vorgesehene Belastung der deutschen Industrie, die einen Beitrag zu den Reparationszahlungen

darstellt, hat in dem Industriebelastungs- und Aufbringungsgesetz vom 30. 8. 24 ihre gesetzliche Regelung gefunden. Nach diesen Gesetzen sind von den industriellen Unternehmern Zahlungen zu leisten, die einen vermögensteuerartigen Charakter tragen und daher im Rahmen dieses Kapitels kurz erörtert werden sollen.

I. Industriebelastungsgesetz.

Das Industriebelastungsgesetz legt den Unternehmern gewerblicher Betriebe die Last der Verzinsung und Tilgung eines Betrages von insgesamt 5 Milliarden Goldmark auf (§ 1 Abs. 1 JBG.). Es handelt sich also nicht, wie ursprünglich im Sachverständigengutachten vorgesehen, um eine Kapitalschuld, sondern um eine Verpflichtung zur Zahlung von Jahresraten, die durch eine öffentlich-rechtliche Hypothek (öffentliche Last) an erster Stelle gesichert wird (§ 1 JBG. Abs. 1 Satz 2). Zu dem Kreis der Belasteten gehören auch die Berggewerkschaften als „Unternehmer bergbaulicher Betriebe". Ausgenommen sind aber Gewerkschaften, deren Erträge ausschließlich dem Reich oder den Ländern und Gemeinden zufließen (§ 3 JBG.). Unternehmungen, bei denen diese Voraussetzung aber erst nach Erlaß des Gesetzes eintritt, werden dadurch von der auf ihnen ruhenden Last nicht befreit (§ 3 Abs. 2 JBG.). Eine weitere Freigrenze besteht allgemein für Unternehmungen, deren Vermögen den Betrag von 50000 Mark nicht übersteigt (§ 4 Abs. 1 JBG.). Der Betrag, mit dem die einzelne Gewerkschaft belastet ist, wird auf Grund ihres zur Vermögensteuer veranlagten Betriebsvermögens festgestellt (§ 5 JBG.). Der Teilbetrag dieses Betriebsvermögens, der sich für die Gewerkschaft durch Umlegung der 5 Milliarden Gesamtbelastung auf die sämtlichen Betriebsvermögen der nach § 1 Belasteten ergibt, dient als Unterlage der Berechnung der von der Gewerkschaft zu zahlenden Jahresrate. Er ist kein fester für die Gesamtdauer der Industriebelastung, sondern wird nach Maßgabe der Veranlagung zu späteren Vermögensteuern neu festgesetzt (§ 6 JBG.). Dadurch wird der veränderten Leistungsfähigkeit des einzelnen Unternehmens wie derjenigen der gesamten belasteten Industrie in hohem Maße Rechnung getragen. Auch Betriebseröffnungen und -erweiterungen werden erfaßt (§ 7 JBG.). Diese Umlegung nach den Vorschriften des JBG. wird aber zunächst nicht praktisch, denn die innere Aufbringung der gesamten vom 4. Reparationsjahre an zu zahlenden 300 Millionen (5 % Zinsen und 1 % Amortisation zuzügl. der ersparten Zinsen) richtet sich nach dem Aufbringungsgesetz, welches die Umlegung abweichend vom Industriebelastungsgesetz regelt. Die Umlegungsvorschriften des JBG. gelten nur im Verhältnis zu den Reparationsgläubigern und werden nur dann praktisch, wenn die

innere Aufbringung nicht die erforderlichen Ergebnisse zeitigt. Solange dieser Fall nicht eintritt, haben die Umlegungsvorschriften des IBG. nur Bedeutung für die Ausstellung der Einzelobligationen, die durch Vermittlung der Finanzämter der Bank für Industrieobligationen auszuhändigen sind (§ 9 IBG.). Diese Industrieobligationen werden zum überwiegenden Teil unveräußerlich ausgestellt und dienen der Bank als Deckung für die von ihr auszugebenden Industriebons, die wiederum dem Treuhänder der Reparationskommission ausgehändigt werden, der sie unter gewissen Voraussetzungen in Verkehr bringen darf.

II. Aufbringungsgesetz.

Wie schon erwähnt, werden die Beträge, die nach dem Industriebelastungsgesetz zur Verzinsung und Tilgung von 5 Milliarden GM. zu leisten sind, im Innern nach den Vorschriften des Aufbringungsgesetzes aufgebracht (§ 1 Aufbringungsgesetz). Die Rechtsstruktur dieses Gesetzes entspricht im wesentlichen der des IBG., auch hier handelt es sich nur um eine Amortisationsschuld. Nur fehlt die Sicherung der Belastung, und der steuerartige Charakter der Abgabe tritt viel stärker in die Erscheinung. Nicht nur das Umlegungsverfahren, sondern auch das Ermittlungs-, Festsetzungs-, Rechtsmittel- und Beitreibungsverfahren richtet sich nach den Grundsätzen der AO., soweit nicht im Aufbringungsgesetz oder in den zu ihm ergehenden Durchführungsbestimmungen ein anderes vorgeschrieben ist (§ 6). Die Innenschuld wirkt demnach durchaus wie ein Zuschlag zur Vermögensteuer [1]). Der Kreis der an der inneren Aufbringung der Industriebelastung Beteiligten ist ferner ein weiterer als der bei der Belastung nach außen. Die Berggewerkschaften gehören als „Unternehmer bergbaulicher Betriebe" zu den Aufbringungsverpflichteten (§ 2 AufbrG.). Da nach § 2 Abs. 2 des Gesetzes zu den industriellen oder gewerblichen Betrieben abweichend vom IBG. auch Unternehmungen gerechnet werden, deren Erträge ausschließlich dem Reiche, den Ländern oder den Gemeinden zufließen, sind Berggewerkschaften, bei denen diese Voraussetzung zutrifft, an der inneren Umlegung beteiligt. Befreit von der Aufbringungspflicht sind landwirtschaftliche, forstwirtschaftliche und gärtnerische Nebenbetriebe der Gewerkschaft (§ 2 Abs. 1 Satz 2 AufbrG.), obwohl sie zu dem Betriebsvermögen der Gewerkschaft im Sinne des Reichsbewertungsgesetzes gehören [2]). Befreit sind ferner Unternehmungen, wenn und so lange ihr zur Vermögensteuer heranzuziehendes Betriebsvermögen den

1) Geiler, S. 308.
2) Das gleiche gilt auch für die Industriebelastung nach § 2 IBG.; Geiler 121.

Betrag von 20 000 GM. nicht übersteigt (§ 3 Abs. 1 AufbrG.). Die innere Umlegung der aufzubringenden Beträge erfolgt nach denselben Grundsätzen wie die Umlegung der Außenlast. Bemessungsgrundlage ist auch hier ein Kapitalbetrag, der auf Grund des zur Vermögensteuer veranlagten Betriebsvermögens der Gewerkschaft festgestellt wird und der sich durch Verteilung der 5 Milliarden auf die sämtlichen aufbringungspflichtigen Betriebsvermögen für das einzelne Unternehmen errechnet. Da der Kreis der aufbringungsverpflichteten Unternehmungen größer ist als bei der Industriebelastung, wird dieser Kapitalbetrag in der Regel auch geringer sein als dort. Er ist aber auch hier nur eine Berechnungsgrundlage und ergibt den Verteilungsschlüssel für den Tausendsatz des Betriebsvermögens, der als Aufbringungsleistung zu zahlen ist. Die Berechnungen der für die Jahresleistungen maßgeblichen Sätze werden von der Reichsregierung in Verwaltungsbehörden und Gerichte verbindender Form vorgenommen (§ 4 Abs. 3). Gewerkschaften, die in der Zeit zwischen zwei Umlegungen einen Betrieb eröffnen oder das dem Betriebe gewidmete Vermögen durch Erweiterung ihres Kapitals vergrößern, werden zu entsprechenden Jahresleistungen zu demselben Satze wie die übrigen Unternehmer herangezogen (§ 5). Die Leistungen, die durch Neueröffnungen und Betriebserweiterungen eingehen, werden dazu benutzt, um bei der Bank für Industrieobligationen eine Ausgleichs- oder Sicherungsrücklage zu bilden (§ 10 AufbrG.). Zu demselben Zwecke werden von allen aufbringungspflichtigen Unternehmen Zuschläge von 10 % zu den von ihnen geschuldeten Beträgen erhoben (§ 10 b AufbrG.). Diese Zuschläge ermäßigen sich jedoch, sobald die Rücklage eine Höhe von 150 Millionen erreicht hat und fallen ganz fort bei einer Höhe der Rücklage von 300 Millionen. Der Ausgleichsfond bei der Bank für Industrieobligationen dient vor allem dazu, um Unternehmer zu entschädigen, die auf Grund ihrer Belastung nach außen größere Leistungen bewirken als sie im Rahmen der inneren Aufbringung zu leisten verpflichtet sind. Kauft z. B. eine Gewerkschaft die von ihr ausgestellten Einzelobligationen gemäß §§ 57—66 JBG. zurück, so vergütet ihr die Bank, insoweit der für den Rückkauf aufgewendete Betrag höher ist als der der Aufbringung zu Grunde liegende Kapitalbetrag, an den Zahlungsterminen den Betrag, um den die Jahresleistung für den zum Rückkauf aufgewendeten Betrag die Jahresleistung für den Kapitalbetrag übersteigt (§ 13 Abs. 1 Satz 2 AufbrG.). Zu erwähnen ist noch, daß der ganze oder teilweise Rückkauf der Einzelobligationen natürlich auch den der Aufbringungspflicht unterworfenen Kapitalbetrag um den Nennbetrag der zurückgekauften Obligationen vermindert, sodaß die Gewerkschaft insoweit auch von den jährlichen Aufbringungsleistungen befreit wird (§ 13 Abs. 1 Satz 1).

4. Kapitel.

Die Besteuerung der Auflösung und des Vermögensüberganges.

Für die Liquidation der Erwerbsgesellschaften sowie für den Übergang ihres Vermögens im Ganzen im Wege der Fusion oder Umwandlung in eine andere Gesellschaftsform schafft § 18 KStG. eine besondere Steuer, die von der regelmäßigen Körperschaftsteuer nicht unerheblich abweicht.

§ 7.

Liquidationssteuer.

Über die Auflösung der Gewerkschaft enthält das Preuß. ABG. keine besonderen Bestimmungen und zwar weder über die Tatsachen, die die Auflösung der Gewerkschaft herbeiführen, noch über ein bei der Auflösung zu beobachtendes Verfahren. Als Auflösungstatsachen werden heute in Literatur und Rechtsprechung angegeben: Beschluß der Gewerkenversammlung, in der Satzung bestimmte Auflösungsgründe (z. B. Fristablauf), Konkurs, Entziehung der Rechtsfähigkeit, Verlegung des Sitzes in nichtpreußisches Gebiet, Fortfall sämtlicher Gewerken. Dagegen tritt keine Auflösung der Gewerkschaft ein bei Vereinigung sämtlicher Kuxe in einer Hand und bei Verlust des Bergwerkseigentums. Für die Auflösung kommen die Vorschriften der §§ 47 ff. BGB. ergänzend zur Anwendung. Danach muß eine Liquidation erfolgen, es sei denn, daß die Gewerkschaft an den Fiskus fällt (bei Fortfall sämtlicher Gewerken). Abweichend vom Preuß. ABG. enthalten die Berggesetze von Mecklenburg-Schwerin, Koburg-Gotha, Sondershausen, Sachsen-Weimar und Freistaat Sachsen besondere Vorschriften über die Auflösung, Liquidation, zum Teil auch über Nichtigkeitserklärung und Entziehung der Rechtsfähigkeit [1]).

Die Liquidationssteuerpflicht der Gewerkschaft entspricht ihrer Körperschaftsteuerpflicht [2]). Da die Rechtsfähigkeit der Gewerkschaft erst mit Beendigung der Liquidation erlischt, endet auch die Steuerpflicht erst in diesem Zeitpunkt.

Den Gegenstand der Liquidationssteuer bildet nach § 18 KStG. der Gewinn des letzten Steuerabschnittes. Als Gewinn gilt der Betrag, um den das zur Verteilung kommende Vermögen den Wert des Vermögens übersteigt, der am Schluß des vorangegangenen Steuerabschnittes der Veranlagung zur Körperschaftsteuer zu Grunde gelegen hat. Nach § 14 des bisherigen KStG. war das zur Verteilung kommende Vermögen mit dem Grund- oder Stammkapital zu vergleichen. Aus dem sich so ergebenden Überschuß waren bereits

---

1) Westhoff-Bennhold, S. 3.
2) s. Kap. 2, § 3, I. S. 19.

in früheren Jahren versteuerte Reserven und evtl. steuerfreie Vermögenszugänge auszuscheiden. Es war daher ein Zurückgehen auf viele Jahre erforderlich, das nicht geringe Schwierigkeiten zur Folge hatte [1]. Die neue Fassung hat diese Schwierigkeiten nun beseitigt, ein Zurückgehen auf frühere Jahre kommt nicht mehr in Frage. Als Steuerabschnitt gilt der gesamte Zeitraum vom Beginn des Steuerabschnittes, in dem die Gewerkschaft in Liquidation tritt, bis zu ihrer Beendigung. Es finden, wenn die Liquidation sich über mehrere Jahre erstreckt, keine Veranlagungen zur Körperschaftsteuer statt [2]. Die von den Liquidatoren in der Zwischenzeit etwa aufgestellten Bilanzen sind Vermögensbilanzen, keine Gewinnermittlungsbilanzen, und schon insofern ungeeignet, die Unterlage einer Gewinnermittlung zu geben. Der Gewinn, der nach § 18 zu Grunde liegt, besteht aus verschiedenen Elementen. Einmal enthält er das letzte Betriebsergebnis der Gewerkschaft, d. h. die Einnahmen, die durch eine Fortführung der gewerblichen Tätigkeit erzielt wurden, sodann Teile des durch Versilberung des Anlagekapitals sich ergebenden eigentlichen Liquidationserlöses. Die steuerliche Erfassung dieses letzten Elementes geht über den Rahmen der gewöhnlichen Ertragsbesteuerung hinaus, da man die Gewinne, die aus der Veräußerung der Quelle „Gewerbebetrieb" erzielt werden, nicht mehr als Ertrag dieses Unternehmens ansehen kann. Es handelt sich bei der Liquidationssteuer also ebenso wie bei der Veräußerung des Gewerbebetriebs im Ganzen um eine Besteuerung des Vermögenszuwachses. Es sollen die Steigerungen des Anlagekapitals, die infolge der steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften in der alljährlichen Veranlagung nicht zum Ausdruck gekommen sind, bei ihrer Realisation erfaßt werden. Trotz der verschiedenen Elemente des Liquidationsgewinnes ist dieser einheitlich zu behandeln und zu errechnen. Für das bisherige Recht war diese Forderung schon von Evers erhoben worden [3], da eine getrennte Behandlung der einzelnen Liquidationsbestandteile praktisch unmöglich sei und zu unlösbaren Schwierigkeiten führe. Die Fassung des § 18 scheint mir dieser Auffassung Raum zu geben. Er definiert zuerst in Satz 1 den Begriff des Liquidationsgewinnes, gibt dann zwei besondere für die Liquidation geltende Vorschriften (Abzugsfähigkeit steuerfreier Beträge, Hinzurechnung ausgeschütteter Gewinne) und verweist in Satz 4 im übrigen auf die Vorschriften des KStG. und EStG., die für die regelmäßige Jahresgewinnberechnung gelten und für die Liquidation eingreifen, soweit es die besonderen Vorschriften noch erforderlich machen. Die Gesamtheit dieser Vorschriften auf die Gewerkschaft angewendet, läßt wieder den

1) vgl. Begründung zum KStG., S. 18.
2) RFH. 10, S. 25.
3) Evers, § 14, Anm. 8, S. 348 und S. 349.

Unterschied der Besteuerung der Gewerkschaft mit und ohne kaufmännische Buchführung in Erscheinung treten [1]).

a) Bei den Gewerkschaften, die keine kaufmännischen Bücher führen, ist in dem Vermögen, das der letzten Veranlagung zu Grunde gelegen hat, das unbewegliche Anlagekapital (Grund und Boden, Bergwerkseigentum) nicht enthalten. Diese Werte dürfen also auch nicht in dem zur Verteilung kommenden Vermögen, wenigstens soweit es als steuerlich zu beachtender Vergleichswert in Betracht kommt, enthalten sein. Es ist dies in § 18 zwar nicht ausgesprochen, ergibt sich aber aus der Analogie des § 30 EStG., wo bei der Veräußerung des Gewerbebetriebs im Ganzen bestimmt ist, daß bei der Gegenüberstellung der Wert des Grund und Bodens insofern außer Ansatz bleibt, als er bei der Gewinnermittlung während der Geschäftsführung nicht zu berücksichtigen ist. Andernfalls würde rechnerisch ein ungeheurer Gewinn oder Verlust ausgewiesen werden. Gewinne aus Veräußerungen von Grund und Boden und des Bergwerkseigentums, also ein Überschuß über den Anschaffungspreis, gehören natürlich auch nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen. Dagegen wohl die Gewinne aus der Veräußerung des übrigen beweglichen Anlagekapitals sowie der dem Betrieb dienenden Gebäude, Grubenbauten usw. — Die Vorschrift des § 18, daß steuerfreie Vermögenszugänge (Erbschaften, Schenkungen, Lotteriegewinne), die der Gewerkschaft im Steuerabschnitt zugeflossen sind, abgezogen werden dürfen, ist bei Gewerkschaften ohne kaufmännische Buchführung unerheblich, da diese Vermögenszugänge hier auch sonst keine Einnahmen aus gewerblicher Tätigkeit bilden. Zu den abzugsfähigen Zugängen rechnen nach ausdrücklicher Vorschrift des § 11 Ziff. 3 KStG. auch Einnahmen, die der Gewerkschaft von Tochtergesellschaften zufließen. Wichtig dagegen auch für nicht buchführende Gewerkschaften ist die Bestimmung, daß dem Liquidationsgewinn der Gewinn des vorangegangenen Steuerabschnittes, soweit er in dem zur Verteilung kommenden Vermögen nicht mehr enthalten ist, also nach Schluß der letzten Veranlagung ausgeschüttet wurde, hinzugesetzt werden muß. Anderenfalls würde sich der Liquidationsgewinn um diesen Betrag mindern, da die Gewinne in dem Vermögen, an das die Vergleichung zur Berechnung anknüpft, enthalten waren, der Liquidationsgewinn aber zahlenmäßig durch Vergleichung mit einem um die ausgeschütteten Gewinne bereits verkürzten Vermögen ein größerer sein würde. Für die während der Liquidationszeit abzugsfähigen Ausgaben sind die entsprechenden Vorschriften des EStG. und KStG. zu berücksichten. Es darf also z. B. die zu entrichtende Körperschaftsteuer nicht abgezogen werden, ebenso wie die an Auf-

1) Wenn Evers zu § 14 Anm. 8, S. 350 meint, daß eine Liquidationsbesteuerung nicht buchführender Gesellschaften nur theoretisch in Betracht komme, so scheint er an die Gewerkschaft nicht gedacht zu haben.

sichtsratsmitglieder im Laufe oder bei Beendigung der Liquidation gewährten Vergütungen[1]), andere Ausgaben nur insoweit, als sie sich als Werbungskosten, soziale Sonderleistungen und die in § 15 Abs. 1, Ziff. 3 EStG. genannten Schuldzinsen und Renten charakterisieren lassen.

b) Für die bilanzierenden Gewerkschaften kommen neben den besonderen Liquidationsbestimmungen die Vorschriften des § 13 EStG. zur Anwendung. Da in der letzten Betriebsbilanz der Grund und Boden und das Bergwerkseigentum einbegriffen sind, so müssen diese Werte in dem zu verteilenden Vermögen mit in Ansatz gebracht werden. Gewinne aus der Veräußerung dieser Gegenstände sind steuerpflichtige Einnahmen, Verluste aus ihr mindern den Liquidationsgewinn. Steuerfreie Zugänge (Erbschaften, Schenkungen), die sonst zum Bilanzgewinn und somit zum steuerpflichtigen Einkommen gehören, sind von dem Liquidationsgewinn nach ausdrücklicher Vorschrift abzusetzen, ebenso nach § 11 Ziff. 3 KStG. Einkünfte von Tochtergesellschaften. Im übrigen gilt das bereits oben Gesagte. Insbesondere sind Gewinne, soweit sie ausgeschüttet sind, dem Gewinn hinzuzurechnen, Ausgaben nur nach den entsprechenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und Körperschaftsteuergesetzes abzuziehen. Hat der letzten Veranlagung ein Vermögen nicht zu Grunde gelegen, so tritt an seine Stelle nach § 18 Abs. 1 Satz 2 das eingezahlte Grund- und Stammkapital, bei Berggewerkschaften also entsprechend der Vorschrift über die Unterbilanzen (§ 15 Ziff. 3 KStG.) die Summe der Einlagen oder die Summe der Anschaffungs- und Herstellungspreise der dem Betriebe dienenden Gegenstände. Dieser Fall kann nur eintreten, wenn die Gewerkschaft bereits vor Ablauf des ersten Betriebsjahres in Liquidation tritt.

Der Steuersatz beträgt wie bei der Körperschaftsteuer 20 %; es gelten die Vorschriften der §§ 20, 21 KStG.[2]).

§ 8.

Fusions- und Umwandlungssteuer.

Nach § 18 Abs. 2 KStG. gelten die Vorschriften über die Liquidationssteuer entsprechend für die Fälle, in denen das Vermögen einer Erwerbsgesellschaft mit oder ohne Liquidation auf einen andern übergeht. Nur tritt für die Ermittlung des Gewinns an die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens der Wert der für die Übertragung des Vermögens gewährten Gegenleistung nach dem Stande im Zeitpunkt der Übertragung. Durch § 18 Abs. 3 wird das Geltungsgebiet der Vorschrift jedoch wesentlich eingeschränkt. Sie

1) Begründung z. KStG., S. 18.
2) vgl. § 3, III, S. 45.

findet keine Anwendung, wenn das Vermögen als Ganzes mit oder ohne Liquidation auf eine inländische Erwerbsgesellschaft oder öffentlich-rechtliche Körperschaft übertragen wird. In diesen Fällen gelten auch nicht die Vorschriften des § 30 und des § 31 EStG. über die Veräußerung des Gewerbebetriebes im Ganzen.

§ 18 Abs. 2 und 3 umfaßt alle Fälle des Vermögensüberganges, sei es, daß sie sich im Wege einer Fusion vollziehen, das Vermögen also auf eine bereits bestehende Gesellschaft übergeht; sei es, daß die Gewerkschaft im Wege der Umwandlung das Vermögen auf eine neugegründete Gesellschaft überträgt. Erforderlich ist nur, daß das Rechtssubjekt dabei wechselt. Es fallen also unter § 18 Abs. 2 und 3 nicht die Fälle, in denen nur die Rechtsform des Unternehmens bei Gleichbleiben des Rechtssubjekts geändert wird. Vorgänge dieser Art gibt es allerdings nur ausnahmsweise auf Grund besonderer gesetzlicher Bestimmung, da grundsätzlich der Wechsel der Rechtsform ein neues Rechtssubjekt zur Entstehung kommen läßt, das mit dem alten nicht gleichzustellen ist. Das allgemeine Berggesetz kennt nur einen solchen Sonderfall, die Umwandlung einer Gewerkschaft alten Rechts in eine Gewerkschaft neuen Rechts nach § 235 durch Mehrheitsbeschluß der Gewerkenversammlung [1]. Die Rechtsnatur dieser Umwandlung ist allerdings von denen bestritten worden, die der Gewerkschaft alten Rechts Rechtspersönlichkeit absprechen und in dem Mehrheitsbeschluß des § 235 nur die Gründung einer neuen juristischen Person erblicken, sodaß alte und neue Gewerkschaft, alte und neue Kuxe nebeneinander beständen und das Vermögen der alten Gewerkschaft im Wege der Einzelübertragung der einzelnen Gegenstände auf die neue Gewerkschaft übertragen werden müsse [2]. Dagegen spricht aber die Übereinstimmung des Wortlauts des § 235 ABG. mit § 332 HGB., für den es unbestritten ist, daß trotz Umwandlung der Gesellschaftsform das Rechtssubjekt dasselbe bleibt [3], ferner der Umstand, daß die auf Grund des Mehrheitsbeschlusses neugegründete Gewerkschaft zunächst jeden Vermögens bar sein, vor allem kein Bergwerk besitzen würde, und daß dieses erst im Wege der Auflassung auf sie übertragen werden müßte [4]. Die Frage ist für § 18 KStG. insofern nicht von praktischer Bedeutung, als dann, wenn man eine Übertragung des Vermögens für nötig erachtet, diese unter die Befreiungsvorschrift des § 18 Abs. 3 fallen würde, da die Übertragung auf eine Erwerbsgesellschaft erfolgt. Wichtig

---

1) Das HGB. kennt zwei entsprechende Fälle: Die Umwandlung einer OH. in eine KG. (§§ 130, 139) und die Umwandlung einer KAG. in eine AG. (§ 332).

2) so: Westhoff-Bennhold, S. 359 und 366; Müller-Erzbach, S. 286.

3) Staub, § 32 Anm. 1, S. 1094.

4) vgl. die ausführlichen Darlegungen bei Isay II, § 235 **a**, Vorbem. S. 365 ff.; ferner: Isay I. § 134, Anhang, Anm. 42, S. 786. Voraussetzung für diese Ansicht ist allerdings, daß man der Gewerkschaft a. R. Rechtspersönlichkeit zuerkennt.

ist die Frage für die Grunderwerbsteuer, die bei einer Übertragung des Bergwerkseigentums fällig werden würde[1]). Ebenso würde bei Entstehung eines neuen Rechtssubjekts die Umwandlung der alten Gewerkschaft in eine solche neuen Rechts u. U. der Gesellschaftsteuer unterliegen, während diese Steuer nach der hier vertretenen Ansicht nicht erhoben werden könnte.

Abgesehen von der Umwandlung der Gewerkschaft alten Rechts in eine neuen Rechts, bedürfen alle Vermögensübertragungen der Gewerkschaft anläßlich einer Fusion oder Umwandlung in eine neue Gesellschaftsform eines Mehrheitsbeschlusses nach § 114 ABG. mit nachfolgender Liquidation unter Einhaltung der Vorschriften des BGB. (Sperrjahr usw.). Einen Übergang des Vermögens ohne Liquidation im Wege der Gesamtnachfolge, wie ihn das HGB. in § 306 im Falle einer Fusion einer AG. mit einer andern AG. oder KAG., oder das G. m. b. H.-Gesetz § 80 für die Umwandlung einer AG. in eine G. m. b. H. vorsieht, kennt das ABG. nicht. Eine solche Gesamtnachfolge läßt sich auch nicht durch einen zwischen sämtlichen Gewerken geschlossenen Vertrag nach § 133 ABG. herbeiführen, da die zwingende Vorschrift des § 47 BGB. entgegensteht, wonach bei einer Auflösung stets eine Liquidation erfolgen muß[2]). § 133 erwähnt außerdem das Schicksal des Vermögens mit keinem Wort und ist überhaupt — wie Isay ausführt — nur auf den Fall zugeschnitten, daß die Mitbeteiligten eines Bergwerks für sich die Gewerkschaftsverfassung ausschließen wollen. Er handelt nur von den Mitteln kraft welcher die Entstehung einer Gewerkschaft von vornherein verhindert werden kann, betrifft daher auch nicht den Fall, daß nachträglich aus der Gewerkschaft ein anderes Rechtssubjekt entstehen soll[3]). Die Umwandlung der Gewerkschaft in eine andere Gesellschaftsform und die Übertragung des Vermögens auf eine bereits bestehende Unternehmung im Wege der Fusion kann nur durch einen qualifizierten Mehrheitsbeschluß nach § 114 ABG. bei gleichzeitiger Auflösung und Liquidation der Gewerkschaft herbeigeführt werden. Körperschaftsteuerpflichtig nach § 18 Abs. 2 würden Vorgänge sein, bei denen das Vermögen auf einen Einzelunternehmer übertragen wird. Dasselbe gilt, wenn sämtliche Kuxe in einer Hand vereinigt sind und der alleinige Gewerke die Gewerkschaft auflöst, um als Einzelunternehmer den Betrieb fortzuführen, da auch in diesem Fall Liquidation erfolgen muß und Übertragung (z. B. durch Auflassung des Bergwerks) erforderlich ist[4]). Steuerpflichtig nach § 18 Abs. 2 ist auch eine Um-

---

1) Die Übertragung der unbeweglichen Bergwerksanteile und ihre Umwandlung in mobile Kuxen unterliegt dagegen nicht der Grunderwerbsteuer (§ 2 GrErwStG.).

2) Isay I, § 134, Anhang, Anm. 42, S. 787.

3) Isay I, § 134, Anhang, Anm. 43, S. 787—788; a. M.: Westhoff-Bennhold, S. 45.

4) Isay I, § 134, Anhang, Anm. 11, S. 767; Westhoff-Bennhold, S. 54.

wandlung der Gewerkschaft in eine OH. oder KG., die möglich ist, wenn der Betrieb des Bergwerks einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (§ 2 HGB.)[1]. Da beide Gesellschaften keine körperschaftsteuerpflichtigen Erwerbsgesellschaften sind, kommt § 18 Abs. 3 nicht zur Anwendung. Für die Errichtung der OH. und KG. muß außerdem die Gründungssteuer des § 17 KVStG. bezahlt werden.

Keiner Körperschaftsnachbesteuerung unterliegen gemäß § 18 Abs. 3 Fusionen der Gewerkschaft mit anderen Gewerkschaften, Aktiengesellschaften oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung, da hierbei das Vermögen auf eine Erwerbsgesellschaft übergeht. Das gleiche gilt für eine Umwandlung der Gewerkschaft in eine AG. oder G. m. b. H. Dabei kommt es nicht auf die Rechtsform an, in der die Fusion oder die Umwandlung erfolgen. Es macht keinen Unterschied, ob die Gewerken der untergehenden Gewerkschaft entsprechend § 305 HGB. oder § 80 G. m. b. H.-Gesetz gegen Mitgliedschaftsrechte der übernehmenden oder neuen Gesellschaft abgefunden werden, ob sie teils durch Mitgliedschaftsrechte, teils in bar entschädigt werden, oder ob sie nur Barzahlung erhalten, so z. B., wenn die übernehmende Gesellschaft das Vermögen der Gewerkschaft durch Kauf erwirbt und der Kaufpreis unter die Gewerken verteilt wird[2]. Entscheidend für den Geltungsbereich des § 18 Abs. 3 ist nur der Übergang des Vermögens.

Erwähnt kann noch werden, daß in allen Fällen des Übergangs des Vermögens als Ganzes die Grunderwerbsteuer erhoben wird, wenn Grundstücke oder Bergwerkseigentum sich bei dem zu übertragenden Vermögen befinden. Eine gewisse Ausnahme gilt dabei für den Fall, daß der einzige Gewerke, der alle Kuxe in seiner Hand vereinigt, die Gewerkschaft auflöst und das Bergwerkseigentum oder Grundstück an sich aufläßt. Bei dieser Übertragung wird keine Grunderwerbsteuer erhoben, da schon die Vereinigung sämtlicher Kuxe in der Hand des alleinigen Gewerken im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes wirtschaftlich als ein steuerpflichtiger Übergang des Bergwerkseigentums angesehen wird und daher der Grunderwerbsteuer bereits unterlag (§ 3 GrErwStG.). Der nachfolgende juristische Übergang darf daher zwecks Vermeidung einer Doppelbesteuerung nicht noch einmal von der Grunderwerbsteuer erfaßt werden[3]. Über die vorübergehende Senkung des Satzes der Grunderwerbsteuer durch das Steuermilderungsgesetz anläßlich grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgänge bei Fusionen von Erwerbsgesellschaften im Sinne des § 12 KVStG. wird auf die im 1. Kapitel, § 1, IV S. 16 gemachten Ausführungen verwiesen.

---

1) Isay I, § 134, Anhang, Anm. 46, S. 791 und Müller-Erzbach, S. 291.
2) Rosendorf, § 18, S. 479; Lion, S. 297; a. M.: Karger S. 77.
3) RFH. Bd. 15, S. 223.

Das Gleiche gilt für die Frage, inwieweit bei einer Fusion die Gesellschaftsteuer von einer Gewerkschaft als übernehmender Gesellschaft zu entrichten ist.

Anhang.

§ 9.

Steuerrechtliche Stellung der Gewerkschaftsorgane.

Den Steuerpflichtigen sind in der Reichsabgabenordnung und den einzelnen Steuergesetzen eine Reihe von Pflichten auferlegt, die unmittelbar nur von natürlichen Personen erfüllt werden können. Zur Ausübung der Pflichten und Wahrung der Rechte der Gewerkschaft gegenüber den Finanzbehörden sind die verfassungsmäßig berufenen Vertreter — Repräsentant, Grubenvorstand, Liquidatoren usw. — berufen. Dies ist eine selbstverständliche Folgerung, da die jüngere Gewerkschaft als juristische Person im Verkehrsleben auch sonst nur durch diese Personen tätig werden kann. Sie wird noch einmal durch § 84 AO. zum Ausdruck gebracht, wo gesagt wird, daß die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen alle Pflichten zu erfüllen haben, die den Personen, die sie vertreten, nach den Steuergesetzen obliegen. Für die Gewerkschaften ohne Rechtspersönlichkeit enthält § 86 AO. die entsprechende Bestimmung: „Bei Personenvereinigungen, die als solche steuerpflichtig sind, aber keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen, haben die Vorstände oder Geschäftsführer, und soweit solche nicht vorhanden sind, die Mitglieder die Pflichten zu erfüllen, die den Personenvereinigungen wegen der Besteuerung auferlegt sind". Die Pflichten, die danach vor allem dem Grubenvorstand obliegen, sind die auch für die natürlichen Personen bestehenden und ergeben sich aus den einzelnen Steuergesetzen und dem zweiten Teil der Reichsabgabenordnung über die „Besteuerung". So hat er vor allem die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung (§ 168 AO.), die Pflicht, Bücher und Bilanzen mit Erläuterungen vorzulegen (§ 172 AO.), oder die zur Ermittlung des Steuerwertes von Kuxen nach § 187 AO. erforderlichen Tatsachen anzugeben. Er hat die Verhandlungen mit dem Finanzamt zu führen und insbesondere die prozessualen Pflichten und Rechte für die Gewerkschaft wahrzunehmen. Darüber hinaus enthält § 84 AO. für den Vorstand die Verpflichtung, die Steuer aus den Mitteln, die er zu verwalten hat, zu entrichten. Entsprechend bestimmt § 87 AO. für die Liquidatoren, Mittel zur Bezahlung der vorher entstandenen Steuerschulden zurückzubehalten und diese Steuerschulden zu bezahlen. Für die Liquidatoren besteht ferner die besondere Anzeigepflicht des § 97 AO., falls sie erkennen, daß Erklärungen zur Festsetzung und Veranlagung von Steuern

früher unrichtig oder unvollständig abgegeben worden sind, oder daß pflichtwidrig unterlassen wurde, solche Erklärungen abzugeben. Dem Bedenken, daß durch die Erfüllung der Anzeigepflicht der Rechtsvorgänger der strafrechtlichen Verfolgung ausgesetzt werde, ist durch § 374 Abs. 2 AO. vorgebeugt. — Kommen Vorstand und Liquidatoren ihren Verpflichtungen nach, so sind sie im allgemeinen daneben nicht persönlich dem Zugriff des Steuergläubigers ausgesetzt. Nur wenn sie schuldhaft ihre Pflichten verletzen, haften sie gemäß § 90 AO. neben der steuerpflichtigen Gewerkschaft persönlich insoweit, als durch die schuldhafte Verletzung ihrer Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattungen oder Vergütungen zu Unrecht gewährt worden sind. Die Haftung ist eine gesamtschuldnerische (§ 95 AO.). Die Frage, ob diese Ansprüche geltend gemacht werden sollen, steht aber im Ermessen des Finanzamtes. Es wird angezeigt sein, nur bei grob vorsätzlichem oder grob fahrlässigem Verhalten einzuschreiten, oder wenn die Durchführung der Ansprüche gegen die eigentlich verpflichtete Gewerkschaft schwierig oder aussichtslos erscheint [1]. Um kleinliches Vorgehen zu verhüten, ist die Geltendmachung des Anspruchs von der Genehmigung des Landesfinanzamtes abhängig gemacht (§ 90 Abs. 1, S. 2 AO.). Erfüllt eine Pflichtverletzung den Tatbestand einer Steuerzuwiderhandlung, insbesondere den einer Steuerhinterziehung (§ 359 AO.), einer Steuergefährdung (§ 367 AO.) oder einer Ordnungswidrigkeit nach § 377 AO., so treffen den Vorstand oder die sonst verantwortlichen Personen die dort ausgesprochenen weiteren strafrechtlichen Folgen. Durch die Fassung des Gesetzes — „zum eigenen Vorteil oder zum Vorteil eines andern“, in § 359 AO., „als Steuerpflichtiger oder Vertreter“ in § 367 AO. — werden ohne weiteres auch die von den Vorstandsmitgliedern für die Gewerkschaft vorgenommenen Handlungen betroffen. Dies war schon aus dem Grunde erforderlich, weil eine juristische Person oder eine Personenvereinigung als solche grundsätzlich strafrechtlich nicht verantwortlich gemacht werden kann [2]. Hat der Grubenvorstand, Liquidator oder ein sonst steuerrechtlich verantwortlicher Vertreter bei Ausübung seiner Obliegenheiten eine Steuerhinterziehung oder Steuergefährdung begangen, so haftet neben ihm die Gewerkschaft für die verkürzten Steuereinnahmen oder die zu Unrecht gewährten oder belassenen Steuervorteile (§ 92 AO.). Dies gilt auch dann, wenn die Vertreter im eigenen Interesse die Steuerhinterziehung begangen haben und die erschlichenen Vorteile der Gewerkschaft garnicht zu gute gekommen sind. Es genügt, und darin liegt der die Haftung rechtfertigende Grund, daß es sich um die Ausübung von Obliegenheiten im Dienst des Vertretenen, also um Angelegenheiten

1) Becker zu § 90 AO., Anm. 3, S. 190.
2) Eine Ausnahme im Steuerstrafrecht s. § 357 AO.

handelt, die Angelegenheiten der Gewerkschaft sind [1]). Aber auch für die verwirkten Geldstrafen und Verfahrenskosten, die den Vertretern für Steuerzuwiderhandlungen auferlegt werden, haftet die Gewerkschaft (§ 381 AO.). Jedoch wird sie nur dann in Anspruch genommen, wenn die Geldstrafen und Kosten aus dem beweglichen Vermögen des schuldigen Vertreters nicht beigetrieben werden können und auch die gegen die Schuldigen erkannten Ersatzfreiheitsstrafen nicht vollzogen werden (§ 382 AO.). Die Haftung der Gewerkschaft für Geldstrafen und Kosten ist also aushilflich im Gegensatz zu der solidarischen Haftung für die durch die Steuerzuwiderhandlungen eingetretenen Steuerverkürzungen. Neben den kriminellen Strafen für Steuerzuwiderhandlungen können ferner von den Finanzämtern schon während des Besteuerungsverfahrens durch Finanzbefehl Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder gegen den Vorstand und die sonstigen Vertreter festgesetzt werden, um die Durchführung von Anordnungen zu erzwingen (§§ 202, 203 AO.). Diese Zwangsgeldstrafe kann, wie sich aus der Fassung des § 202 Abs. 2 AO. ergibt, auch unmittelbar gegen die Gewerkschaft festgesetzt werden. Werden jedoch die Vertreter belangt, so haftet für die festgesetzten Geldstrafen, Sicherungsgelder und Kosten für Zwangsmittel die Gewerkschaft neben ihnen, und zwar ohne die in § 382 AO. für kriminelle Strafen vorgesehene Begrenzung der Haftung (§ 84 S. 2 AO.).

1) Becker, zu § 92, Anm. 3, S. 193 AO.

Lebenslauf.

Am 17. 3. 1898 wurde ich in Gleiwitz als Sohn des damaligen Stadtbaumeisters Robert Beck und seiner Frau Johanna, geb. Schneider, geboren. Nach Eintritt meines Vaters in den Staatsdienst besuchte ich in Dortmund die Volksschule, in Recklinghausen das humanistische Gymnasium und nachdem mein Vater als Geheimer Oberbaurat nach Berlin in das Ministerium für Handel und Gewerbe versetzt war, in Berlin-Wilmersdorf das Bismarck- und zuletzt das Joachim-Friedrich-Gymnasium. An letzterer Anstalt legte ich im Mai 1916 die Notreifeprüfung ab und trat im selben Monat als Fahnenjunker in das Inf.-Rgt. Frhr. v. Sparr, (3. Westf.) Nr. 16 ein. Anfang Februar 1917 kam ich ins Feld und wurde im August desselben Jahres zum Leutnant befördert. Am 12. April 1918 erhielt ich mehrere Granatsplitterverletzungen, die unter anderem auch den Verlust des Augenlichtes zur Folge hatten. Im Herbst 1919 begann ich zunächst an der Marburger Philipps-Universität das Studium der Nationalökonomie, und studierte vom Sommer-Semester 1921 ab Jura. Am 31. Oktober 1925 bestand ich am Oberlandesgericht in Kassel die erste juristische Prüfung mit „voll befriedigend" und am 7. Dezember 1925 an der Marburger Universität das mündliche Doktorexamen. Zur Zeit bin ich als Referendar am Marburger Amtsgericht tätig.